

MONOGRAPHIE

Numéro 15

LA COMPTABILISATION
DES RESSOURCES HUMAINES :
DES NOTIONS ET UNE RECHERCHE
EMPIRIQUE

par

Léontine Rousseau

Professeur

École Polytechnique de Montréal

Publication annuelle de l'École de relations industrielles
de l'Université de Montréal

Administration, commandes :

H. Phong NGUYEN
Service des publications
École de relations industrielles
Université de Montréal
Case postale 6128
Tél. : (514) 343-7312

Directeur de la collection : Michel Brossard
Comité de rédaction : Michel Brossard
Gilles Guérin

Tous droits réservés, Canada, 1983

ISBN 2-89067-939-X
ISSN 0318-5648

Dépôt légal — 1^{er} trimestre 1983

NOTE BIOGRAPHIQUE

Léontine Rousseau, B.A., B. ès Péd., B.A.A., M.Sc. (Sciences de la gestion) est professeur et responsable de cours à l'École Polytechnique de Montréal. Elle est aussi chargée de cours à l'École des Hautes Études Commerciales de Montréal.

Ses activités d'enseignement et de recherche portent principalement sur l'analyse financière, la gestion du personnel et la comptabilisation des ressources humaines.

Elle est membre de la Corporation professionnelle des administrateurs agréés du Québec (Adm.a.). Elle siège au Comité exécutif de la Société canadienne de génie industriel à titre de Directeur du développement professionnel.

RÉSUMÉ

Le sujet de la comptabilisation des ressources humaines que nous abordons dans cette monographie s'inscrit dans un nouveau courant de pensée. Aussi ni les concepts de base ne sont nettement définis ni les règles de l'application pratique bien précisées. Nous avons néanmoins traité au mieux l'un et l'autre.

Les économistes ont été les premiers à s'interroger sur la notion de capital humain et sur son évaluation. Ils se sont préoccupés, et depuis fort longtemps — dès 1691 — de définir le concept de « capital humain ». Les premières interventions des comptables, par ailleurs, sont récentes ; elles datent de 1964. Encore aujourd'hui, la notion de « ressources humaines » n'est pas clairement définie.

La comptabilisation des ressources humaines propose la prise en compte de ces ressources, au même titre que les autres ressources, financières ou matérielles, de l'entreprise. Elle propose que l'on reconnaisse le caractère d'investissement de ces ressources, sous l'hypothèse que les ressources humaines représentent un « actif » pour l'entreprise (et non pas un « passif »).

Dans ce domaine, les chercheurs se sont penchés principalement sur le problème de l'évaluation des ressources humaines. Ils ont proposé différentes bases d'évaluation : le niveau relatif des profits de l'entreprise, le coût de renonciation, le coût de remplacement, le coût historique, les flux actualisés des revenus. Parmi les « grands noms », citons : R.H. Hermanson (1964), J.S. Hekimian et C.H. Jones (1967), B. Lev et A. Schwartz (1971), E.G. Flamholtz (1972) et, le véritable initiateur de la comptabilisation des ressources humaines, R. Likert (1967).

Des propositions d'évaluation de ces auteurs, nous pouvons dégager trois principaux modèles :

- le modèle socio-psychologique de R. Likert qui prend en compte la nature particulière des ressources humaines ;
- le modèle comptable de E.G. Flamholtz *et al.* qui précise le cheminement des données dans le système d'information comptable ;
- le modèle économique de E.G. Flamholtz qui présente une analyse de la composante économique d'un individu pour une organisation.

Au cours de notre recherche empirique, nous avons appliqué le modèle de R. Likert dans l'objectif d'évaluer le système de gestion d'établissements et de mettre ces systèmes en parallèle avec les résultats financiers, selon l'hypothèse que « tant va la gestion, tant va le profit ».

En effet, R. Likert a défini une gradation de quatre systèmes de gestion, du système 1 qui est le plus autoritaire au système 4 qui est le plus confiant et le plus participatif ; et, il a établi un lien de causalité entre la méthode de direction (variables causales), le climat de l'entreprise (variables intermédiaires) et les résultats financiers (variables finales). Le système de gestion participatif contribue, selon R. Likert, à créer un climat favorable qui assure l'obtention de résultats supérieurs, du moins à long terme.

Cette hypothèse a été vérifiée auprès de la population de quatre établissements d'une entreprise privée de la région de Montréal. Pour mener à bien notre tâche, nous avons dû construire des échelles de mesure (regroupements d'énoncés) afin de faire l'équivalence entre le questionnaire utilisé et le modèle de R. Likert ; nous avons dû élaborer une solution afin de faire le lien entre les échelles de mesure et le système de gestion de chacun des quatre établissements. À cette fin, la méthode graphique et une distribution des énoncés ont été adaptées aux besoins de la recherche.

À l'aide d'une enquête additionnelle, nous avons tenté de « valoriser » (au sens comptable du terme) les ressources humaines de chacun des établissements. Il s'agit, en somme, d'une tentative très modeste. Il est hors de notre portée de proposer, dans l'immédiat, des éléments de solution là où nos prédécesseurs n'en ont pas apportés...

La comptabilisation des ressources humaines peut s'avérer utile à l'utilisateur interne et à l'utilisateur externe de l'information ; d'autant plus, si cette information est présentée sous forme monétaire et si, cette dernière, est accompagnée de mesures socio-psychologiques. Du moins, telle est la conclusion à laquelle nous a conduite notre réflexion sur le sujet.

Mais l'information sur les ressources humaines n'est pas neutre. Et la question de son influence se pose. Pour certains, cette information pourrait s'avérer bénéfique ; pour d'autres, négative.

Des recherches s'avèrent nécessaires, et même impérieuses dans le domaine de la comptabilisation des ressources humaines ; c'est à cet effort collectif que nous voulons participer.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION

La démarche en comptabilisation des ressources humaines et le contenu de la monographie	11
--	----

CHAPITRE I

La comptabilisation des ressources humaines

1.1 La définition	14
1.2 L'hypothèse de base	15
1.3 Le concept de capital humain	17
1.4 La notion de ressources humaines	19
1.5 La notion d'actif humain	20

CHAPITRE 2

L'évaluation des ressources humaines

2.1 L'évaluation en termes monétaires ou non-monétaires	25
2.2 Les différentes approches à la comptabilisation des ressources humaines : un aperçu général	28
2.3 Les « grands noms » de la comptabilisation des ressources humaines	30

CHAPITRE 3

Les principaux modèles d'évaluation des ressources humaines

3.1 Le modèle socio-psychologique de R. Likert (1967)	45
3.2 Le modèle comptable de R.L. Brummet, E.G. Flamholtz, W.C. Pyle (1968)	53
3.3 Le modèle économique de E.G. Flamholtz (1972)	57

CHAPITRE 4

La recherche empirique

4.1 L'hypothèse de recherche	63
4.2 La méthodologie	63

4.3 Les résultats	75
4.4. Les limites	80
CHAPITRE 5	
L'information sur les ressources humaines	
5.1 Les applications pratiques de la comptabilisation des ressources humaines	84
5.2 Les réactions des « comptabilisés »	86
5.3 Les objections face à la comptabilisation des ressources humaines	87
5.4 Les effets probables de la divulgation de l'information	89
CONCLUSION	
L'état de la question et les perspectives d'avenir	93
ANNEXE I :	
Le modèle de R. Likert : la version originale et la traduction fran- çaise.	95
ANNEXE II :	
Les états financiers de la R. G. Barry Corporation pour l'exercice 1969	98
BIBLIOGRAPHIE	101

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1	Les méthodes d'évaluation des ressources humaines	42
Tableau II	Le modèle de R. Likert (selon notre interprétation)	50
Tableau III	Les échelles de mesures	66
Tableau IV	Les graphiques du système de gestion : établissement A	71
Tableau V	Les graphiques du système de gestion : établissement D.	71
Tableau VI	La distribution des énoncés	73

LISTE DES FIGURES

Figure I	Le modèle « linking pin » de R. Likert	48
Figure II	Le modèle du système de comptabilisation des ressources humaines pour les cadres	55
Figure III	Le modèle de E.G. Flamholtz pour décrire les composantes de la valeur d'un individu pour une organisation donnée.	59

INTRODUCTION

La démarche en comptabilisation des ressources humaines et le contenu de la monographie

« *Les ressources humaines doivent être gérées comme un actif* » affirmait Rodrigue Gagnon, président de l'Association des professionnels en ressources humaines du Québec, lors de la récente conférence annuelle de cette association ¹.

Pour gérer, de telle façon, les ressources humaines, il faut — à notre avis — réunir trois conditions :

- il faut, en premier lieu, considérer — de fait — les ressources humaines comme des éléments de l'actif, et non pas les « souffrir comme un passif » ;
- il faut, de plus, en avoir les moyens... c'est-à-dire connaître et pratiquer une méthode de gestion de ces ressources qui soit adéquate, efficace ;
- il faut, enfin, évaluer en termes de « \$ » l'apport et le coût de cet actif. Pour ce faire, il faut comptabiliser les ressources humaines en tant qu'éléments de l'actif, tout aussi bien que les ressources financières et matérielles.

Telle est, du moins, la base de notre démarche en comptabilisation des ressources humaines.

Le sujet de la comptabilisation des ressources humaines que nous aborderons dans ce texte s'inscrit dans un nouveau courant de pensée ². Aussi ni les concepts de base ne sont nettement définis ni les règles de l'application pratique bien précisées. Ce n'est donc pas sans difficultés que la recherche théorique et expérimentale ³ s'est développée — ou se

1. Cette conférence s'est tenue à Montréal en mars 1982.

2. Bien que la réflexion sur l'humain, en tant que capital, ne soit pas récente ni la réflexion sur le sujet même de la comptabilisation des ressources humaines. Nous reviendrons sur ce point.

*Ce terme fera l'objet d'une discussion ultérieure. Dans le contexte de l'introduction, le lecteur est prié de lui attribuer la signification courante.

3. Signalons que les recherches expérimentales sont fort peu nombreuses. Nous les soulignons au cours de notre texte.

développe — dans ce domaine. Souvent « mal connue », « mal aimée », « persécutée même », mais « fort séduisante », la comptabilisation des ressources humaines présente bien des écueils, mais elle offre également bien des défis... Nous tenterons d'exposer au lecteur l'un et l'autre...

Au cours de cette monographie, nous nous proposons de présenter un tour d'horizon des principales notions de la comptabilisation des ressources humaines et d'exposer, dans les grandes lignes, une recherche empirique que nous avons réalisée dans quatre établissements d'une entreprise privée de la région de Montréal.

Plus précisément, nous aborderons la nature et les fondements théoriques de la comptabilisation des ressources humaines, dans le chapitre 1 ; puis nous présenterons un aperçu général des différentes méthodes et approches d'évaluation des ressources humaines, dans le chapitre 2 ; pour ensuite développer les trois principaux modèles d'évaluation de ces ressources, les modèles socio-psychologique, comptable et économique, dans le chapitre 3.

La recherche empirique fera l'objet du chapitre 4 et nous discuterons de l'information sur les ressources humaines, dans le chapitre 5. Nous conclurons en exposant l'état de la question et les perspectives de développement de la recherche dans le domaine de la comptabilisation des ressources humaines.

CHAPITRE I

LA COMPTABILISATION DES RESSOURCES HUMAINES

La CRH⁴ propose que les ressources humaines soient prises en compte au même titre que les autres ressources de l'entreprise, les ressources matérielles ou financières ; selon cette approche, sans cette prise en compte, le bilan de l'entreprise n'est pas complet — il peut même, de ce fait, induire le lecteur en erreur⁵.

La CRH peut, toutefois, servir exclusivement à des fins de gestion interne, à l'exemple de la comptabilité analytique. Orientée vers des fins internes, elle permet d'améliorer les décisions des dirigeants de l'entreprise⁶. Orientée vers des fins externes, elle permet d'informer les investisseurs sur les variations du capital humain durant une période donnée⁷.

Du fait de son utilité, de sa nécessité, dirions-nous, l'information sur les ressources humaines devrait être destinée aux usages internes et aux usages externes également. Au cours de ce texte, nous n'aborderons toutefois, que le dernier point. Ce choix ou mieux, cette limite que nous nous imposons, s'inscrit dans l'orientation générale de la recherche empirique dont il a été fait mention.

Au début de notre réflexion, à la suite de la définition de la CRH et de la discussion de l'hypothèse qui en est la base, il convient de nous in-

4. Afin de ne pas allonger le texte et d'en faciliter la lecture, nous utiliserons le signe « CRH » couramment employé pour désigner la comptabilisation des ressources humaines.

5. LIKERT, R. *The Human Organization : Its Management and Value*. New-York, McGraw-Hill, 1967. HEKIMIAN, J.S., C.H. Jones « Put People on Your Balance Sheet ». *Harvard Business Review*, January-February, 1967, pp. 105-113. LIKERT, R., W.C. Pyle. « Human Resource Accounting : A Human Organizational Measurement Approach ». *Financial Analysts Journal*, January-February 1971, pp. 75-84. LIKERT, R., D. BOWENS « Improving the Accuracy of PIL Reports by Estimating the Change in Dollar Value of the Human Organization. *Michigan Business Review*, March 1973, pp. 15-24. Il est à noter que cet argument est repris par la plupart des auteurs. Nous citons ici les auteurs qui ont étayé leur argumentation.

6. Pour certains auteurs dont J.A. Craft et J.G. Burnberg, la CRH doit être orientée exclusivement vers des fins internes, à l'exemple de la comptabilité analytique de gestion. Promouvoir la présentation des ressources humaines au bilan, c'est même, selon ces auteurs, une erreur guidée par le désir de « rendre honorable » la CRH. CRAFT, J.A., J.G. Burnberg. « Human Resource Accounting : Perspective and Prospects ». *Industrial Relations*, February 1976, pp. 2-12.

7. AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION COMMITTEE REPORTS. « Report of the Committee Human Resource Accounting ». *The Accounting Review*, Supplement 1973, pp. 169-185.

terroger sur les dimensions que recouvrent les expressions propres au domaine de la CRH. Nous discuterons donc du concept de « capital humain », des notions « d'actif humain » et de « ressources humaines ». Le lecteur sera ainsi amené à mieux saisir la signification de la CRH, signification que ne dévoile pas toujours une définition formelle.

1.1 La définition

La CRH peut être définie comme un processus, un ensemble de démarches, de méthodes... Plus précisément, elle peut être définie ainsi :

« (...) the process of identifying, measuring, and communicating information about human resources to facilitate effective management within an organization »⁸.

La CRH ne se résume pas à la valorisation financière ; elle n'est pas non plus synonyme de la comptabilité des ressources humaines. À cet égard, nous faisons nôtres ces propos de P. Ogan :

« A human resource accounting system » must be more than a unique quantification of human resources. It must be an ongoing process whereby human resources are quantified and monitored »⁹.

Aussi préférons-nous utiliser l'expression *comptabilisation* des ressources humaines plutôt que de parler de *comptabilité* des ressources humaines.

Pour certains auteurs¹⁰, la CRH est un modèle partiel de la comptabilité sociale. Mais qu'en est-il au juste ? À notre avis, la CRH ne se fonde nullement sur les notions de responsabilité sociale ou de rôle social de l'entreprise, fondements de la comptabilité sociale. Elle repose sur la notion de l'actif humain¹¹ ; elle résulte de la constatation d'une lacune dans le système comptable traditionnel.

8. BRUMMET, R.L., E.G. Flamholtz, W.C. Pyle. « Human Resource Measurement — A Challenge for Accountants ». *The Accounting Review*, Avril 1968, p. 20.

9. OGAN, P. « A Human Resource Value Model for Professional Service Organizations ». *The Accounting Review*, Avril 1976, p. 309.

10. Entre autres, Rey F. *Introduction à la comptabilité sociale*. Domaines, techniques et applications. Entreprise moderne d'Éditions, Paris, 1978, p. 103.

Lauzon L.-P. *La comptabilité sociale*. Éditions Science et Culture Inc., Montréal 1981, 313 p.

Il est à noter que nous reprenons ici l'essentiel de propos déjà publiés. Rousseau, L. Revue de livres. La comptabilité sociale de L.-P. Lauzon, op. cit. *Gestion revue internationale de gestion*. Septembre 1982. Vol. 7., no 3, p. 62.

11. Nous développons ce point à l'article 1.3 de ce chapitre.

« qui n'est pas neutre vis-à-vis des besoins qui l'ont fait naître, n'accorde pas aux ressources humaines, la place qu'elles méritent »¹².

Même si le bilan social¹³ présente les ressources humaines parmi les indicateurs sociaux¹⁴, il n'en demeure pas moins que la CRH et la comptabilité sociale constituent des approches différentes, des voies parallèles, dirions-nous...

1.2 L'hypothèse de base

La CRH repose sur l'hypothèse que les ressources humaines sont perçues comme des ressources valables pour l'entreprise¹⁵. Si celle-ci, à notre avis, considère son personnel de façon négative, comme une source de problèmes — selon la théorie X de D. McGregor¹⁶ — la notion de « coûts à supporter » répond à cette perception. Dans cette optique, la CRH ne peut que représenter des coûts non productifs, « d'autres coûts ».

Si, par ailleurs, le personnel est perçu de façon positive, comme un apport aux activités de l'entreprise — selon la théorie Y de D. McGregor¹⁶ — la notion d'investissements, de « ressources » peut être associée aux ressources humaines et la comptabilisation de ces ressources, au vrai sens du terme, peut être envisagée.

Dans un tel cas, on peut donc souscrire au fait — à la suite de R. Likert et de W.C. Pyle¹⁷ — que c'est le manque d'informations et de moyens d'évaluation qui empêche, du moins en partie, la prise en compte des ressources humaines, au même titre que ses ressources matérielles et financières.

12. Simon, Y. H. Tézenas du Montcel. *Économie des ressources humaines dans l'entreprise*. Masson, Paris 1978, p. 165.

13. Le bilan social peut être défini ainsi : C'est un état financier spécifique qui fournit des indices sur les effets sociaux des activités économiques de l'entreprise (Selon notre définition).

14. Par indicateurs sociaux, on entend : les domaines pour lesquels des indices peuvent être fournis au bilan social (Selon notre définition). L.-P. Lauzon identifie neuf indicateurs sociaux : l'environnement (prévention et contrôle de la pollution...), les ressources énergétiques (économie de l'énergie, conservation des ressources naturelles...), les ressources humaines (statistiques sur l'emploi, état des relations professionnelles...),...

Lauzon, L.P., op. cit. pp. 171-253.

15. FLAMHOLTZ, E.G., E. Cook. « Connotative Meaning and its Role in Accounting Change : a Field Study ». *Accounting, Organizations and Society*, 1978, Vol. 3, no 2, pp. 115 à 137.

16. MCGREGOR, D. *The Human Side of Enterprise*. New York McGraw-Hill, 1960, 205 p.

17. LIKERT, R., W.C. Pyle. op. cit. p. 76.

Signalons que ces chercheurs, R. Likert et W.C. Pyle, ont démontré (au moins, du point de vue idéologique) l'importance accordée par l'entreprise à ses ressources humaines. Ils ont soumis à un échantillon de présidents et de cadres supérieurs la question suivante :

« Supposez que demain votre firme ait tous ses installations, équipements, bureaux, brevets mais aucun personnel, le Président excepté. Il vous faut entamer le processus d'embauche, de formation, de coordination d'une nouvelle population d'employés. À combien estimez-vous le coût d'une telle reconstruction ? »¹⁸

L'estimation des dirigeants représentait entre deux et dix fois la masse salariale, et le mode se situait entre trois et cinq fois la masse salariale. Les résultats de cette étude ont ainsi contribué à mettre en évidence la lacune du système comptable traditionnel qui ne prend pas en compte les ressources humaines¹⁹.

Cependant bien des comptables, mentionnons-le, manifestent des réticences face à l'introduction de notions nouvelles, dont la CRH, dans le schéma de l'approche traditionnelle. Cette attitude conservatrice a pour effet de créer un fossé sans cesse grandissant entre les gestionnaires qui expriment des besoins nouveaux et les comptables qui ne répondent pas à ces demandes²⁰.

Refuser de prendre en compte une dimension dans un modèle ou dans un système n'a jamais, à ce que nous sachions, provoqué son élimination ou conduit à en minimiser l'importance²¹. Il faut toutefois, nous en convenons, agir avec une saine « prudence »²² et éviter les « folles aventures » ; toute autre attitude serait contraire à l'éthique²³.

18. LIKERT, R., W.C. Pyle op. cit. Nous utilisons la traduction française de : Simon Y., H. Tézenas de Montcel, *op. cit.* p. 138.

19. Tel que nous le mentionnions à l'article 1.1 de ce chapitre.

20. FLAMHOLTZ, E.G., E. Cook. op. cit. Cette opposition ne s'adresse pas uniquement à la CRH, elle s'étend aussi à la comptabilité sociale, à la notion de l'actif incorporel et aux concepts qui n'appartiennent pas à la comptabilité. « ...and (it) may be explained by the existence of the semantic halo effect », écrivent les auteurs, p. 135.

21. SIMON, Y., H. Tézenas de Montcel. *op. cit.*, p. 157.

22. La prudence (ou le conservatisme) est un principe comptable qui sert de guide à l'évaluation ; il consiste à n'anticiper aucun gain (ou revenu) mais à tenir compte de toutes les pertes (ou charges).

Belkaoui, A. *Théorie comptable*. Montréal, PUQ, 1981, p. 103.

Ce n'est pas un principe « sans reproche ». Voir à cet effet : Landry, M. Le conservatisme en comptabilité, essai d'explication. *CA/Magazine*, Novembre 1970, pp. 321-324 et Janvier 1970, pp. 44-49.

23. Depuis quelques années des abus concernant la comptabilisation de l'achalandage ont conduit, aux États-Unis, à des poursuites judiciaires et... à des condamnations.

1.3 Le concept de capital humain

Les termes « capital humain » et « ressources humaines » désignent, à notre avis, un même concept. Toutefois le premier terme nous semble d'acception plus large : il s'applique davantage au niveau de l'analyse macro-économique ; le deuxième désigne, d'une façon particulière, le « capital humain » dans l'analyse micro-économique et dans l'organisation.

Le concept de capital humain peut recouvrir, selon les études sur le sujet, deux dimensions : la personne elle-même ou les aptitudes (acquises ou innées), ou l'un et l'autre ²⁴. Nous explorerons donc, à l'aide d'auteurs, la signification de ce concept.

La réponse de la majorité des économistes classiques est claire : seules les aptitudes doivent être considérées. Pour Adam Smith, le talent d'un homme peut être considéré comme une machine qui a son coût initial et qui est source de profit. Pour J. Stuart Mill, les aptitudes représentent des coûts qui peuvent être capitalisés ; les aptitudes... mais non pas l'homme car ce dernier n'est pas une richesse, il est la raison d'être de la richesse ²⁴.

L'idée de capital humain appliquée à la personne peut recéler aux yeux de certains, un relent d'esclavage. La personne ne saurait être associée aux biens matériels. Toutefois le risque que la CRH soit associée, plus ou moins consciemment, à un « néo-esclavagisme » semble assez mince. C'est du moins ce qui se dégage d'une étude empirique de E.G. Flamholtz et E. Cook ²⁵.

Certains auteurs, par ailleurs, n'éprouvent aucune gêne à traiter l'homme comme un capital. Ainsi en est-il, par exemple, des économistes L. Walras et I. Fisher. Selon L. Walras le prix ou la valeur d'un homme se détermine comme tout autre bien selon les mécanismes du marché. Les convenances et autres considérations ne devraient pas intervenir dans la « transaction économique » qui détermine la « valeur d'échange » d'un homme. Quant à I. Fisher, il inclut l'homme doué d'aptitudes dans la notion de capital humain. Mais il considère que les aptitudes ne doivent pas être considérées dans la détermination du capital ; c'est la personne qui est le capital et non pas les aptitudes qui font partie intégrante de ce capital ²⁶.

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

25. FLAMHOLTZ, E.G., E. Cook. op. cit., p. 135.

26. KIKER, B.F. op. cit.

Les économistes contemporains, dont T. Schultz²⁷ et G. Becker²⁸ se rapprochent des classiques. Pour eux, le capital humain désigne les aptitudes, connaissances ou compétences et non la personne. Ils considèrent que la formation et l'acquisition de ce capital exigent des investissements en termes de coûts et de temps ; à cet égard, l'homme est donc « porteur de capital ». Ils dépassent ainsi, et largement, la notion classique de l'échange du travail (facteur de production) contre un salaire (prix du facteur).

Sur le marché de l'emploi, selon la théorie économique, l'offre de travail doit coïncider, ou répondre à la demande de travail de telles ou telles aptitudes, connaissances ou compétences. Lorsque la demande et l'offre d'emplois spécifiques, en termes de quantité ou de qualité, ne sont pas en équilibre, une situation de chômage s'ensuit. Le chômeur peut se sentir dévalorisé dans sa personne mais ce sont, de fait ses aptitudes qui ne répondent pas aux exigences du marché. D'ailleurs, l'analyse économique repose sur l'hypothèse que les individus sont interchangeables²⁹.

Au niveau micro-économique, au niveau de l'organisation, l'équilibre de la demande et de l'offre de travail se réalise de la même façon que sur le marché externe. L'individu « vend » à l'entreprise ses services, i.e. ses aptitudes, connaissances et compétences ; en retour, dans cette transaction d'échange, l'entreprise lui verse une rémunération. Lorsque l'offre et la demande ne sont pas en équilibre, en termes de quantité, l'entreprise peut recourir au recrutement ou à la promotion ; si le déséquilibre s'exprime en termes de qualité, la formation ou le développement individuel constituent une réponse³⁰.

Par ailleurs, si l'individu n'est pas satisfait de sa rémunération, ou pour toute autre raison ; il peut quitter l'entreprise. L'individu, rappelons-le, sera satisfait ou non selon ce qu'il « perçoit » comme étant équitable ou non. La satisfaction, ou l'insatisfaction, dépendra de la différence perçue par l'individu entre ce qui est obtenu, à titre de récompenses, et ce qui devrait être obtenu. Et ce, en regard de ses « inputs » et de ses « outputs » dans l'organisation et en regard des « inputs » et des « out-

27. SCHULTZ, T.W. « Investment in Human Capital ». *The American Economic Review*, March 1961, Vol. II, No 1, pp. 1-17.

28. BECKER, G. *Human Capital*. National Bureau of Economic Research Columbia University Press, 1964, 268 p.

29. BELCHER, D.W. *Compensation Administration*. New Jersey, Prentice-Hall, 1974, pp. 5-6.

30. DOERINGER, P.B., M.J. Piore. *Internal Labor Markets and Manpower Analysis*. Studies in Social and Economic Process. Heath Lexington Books, 1971, 214 p.

puts » des autres³¹. « L'appréciation » de l'individu des méthodes de gestion des ressources humaines intervient également dans ce processus³².

Bien que l'on ne puisse, de fait, dissocier la personne et ses aptitudes, la question de prendre en compte l'une ou l'autre de ces dimensions se pose. Faut-il, en somme, prendre en compte « ce qu'est une personne » ou « ce qu'elle sait faire » ? En d'autres termes, quelle dimension recouvre, ou devrait recouvrir, la notion de ressources humaines pour les fins de la comptabilisation ?

1.4 La notion de ressources humaines

Il ressort de la discussion précédente que la plupart des auteurs s'entendent : la notion de capital humain renvoie aux aptitudes de la personne et non à la personne même ; au « savoir faire », et non au « savoir être »... Ceci dit, cette distinction ne nous semble pas aussi nette en pratique qu'elle l'est en théorie.

Tous également s'entendent : la personne demeure en tout temps, « propriétaire » de ses aptitudes, connaissances ou compétences. La demande sur le marché de l'emploi, au niveau macro-économique ou micro-économique, n'est pas liée au dessein d'appropriation des aptitudes.

L'entreprise « n'achète pas » une personne, ni ses aptitudes, connaissances ou compétences. Elle lui demande d'exercer ses aptitudes dans le cadre d'un emploi : c'est une demande de services contre rémunération. Si l'individu accepte cette demande, l'entreprise acquiert un « droit » sur les services de l'individu, selon ce qui est convenu entre les parties.

Il nous semble, quant à nous, que telles sont la nature et la signification de cette transaction économique entre l'individu et l'organisation. Par conséquent, la prise en compte de cet échange individu-organisation doit refléter cette dimension du « capital humain » et ses caractéristiques propres³³.

Les modèles d'évaluation des RH proposés par les comptables³⁴ reposent tous, plus ou moins directement, sur l'évaluation des aptitudes,

31. LAWLER, E.E. III. *Pay and Organizational Effectiveness : a Psychological View*. New York, McGraw-Hill, 1971, 318 p.

32. DYER, L., R. Thériault. « The Determinants of Pay Satisfaction ». *Journal of Applied Psychology*, October 1976, pp. 596-604.

33. BELCHER, D.W. *op. cit.* pp. 3-16.

34. Nous présenterons au chapitre 2 un aperçu général de ces modèles et nous développerons, au chapitre 3, les trois principaux modèles de CRH.

connaissances, compétences de l'employé. Aucun modèle, à ce que nous sachions, n'y déroge. C'est donc dire que tous les modèles reposent sur les données de base de la théorie économique du capital humain telle que nous l'avons exposée et commentée précédemment.

Par contre, à notre connaissance, peu de chercheurs en CRH et peu de critiques se sont préoccupés d'interroger le concept de capital humain ou de définir la notion de RH. La préoccupation majeure tourne autour de l'acceptation des RH comme un élément de l'actif ou de la formulation de modèles d'évaluation — sans trop se soucier des notions et des concepts sur lesquels reposent ces modèles ³⁵.

1.5 La notion d'actif humain

La prise en compte des ressources humaines, leur présentation au bilan de l'entreprise peuvent-elles être réalisées conformément à la théorie comptable ? Selon l'approche comptable, les ressources humaines constituent-elles des éléments de l'actif ? En somme, peut-on parler « d'actif humain » ?

Selon la définition la plus sommaire et la plus expéditive que l'on donne au terme, un actif peut être défini comme un bien possédé par l'entreprise ³⁶. Aussi l'objection la plus courante que l'on adresse à la CRH tient-elle au fait que les employés ne sont pas la propriété de l'entreprise ; les ressources humaines ne peuvent donc pas constituer des éléments de l'actif.

Cet argument, apparemment sans faille, repose à notre avis, sur deux a priori contestables. Il se réfère, implicitement et exclusivement, à la notion d'actif corporel, notion qu'il généralise de façon abusive à la notion générale d'actif. Il interprète la notion de propriété de façon trop restrictive. Examinons donc ces deux points.

Selon la théorie comptable, il existe deux catégories d'actifs : l'actif corporel qui désigne tout élément de l'actif à court ou à long terme qui a une existence physique, par exemple, l'encaisse, l'équipement... ; à l'opposé, un actif incorporel désigne tout élément de l'actif à long terme qui

35. À cet égard, le modèle d'analyse de la composante de la valeur économique d'un individu pour une organisation de E.G. Flamholtz constitue une remarquable exception. Nous exposerons ce modèle à l'article 3.3 du chapitre 3.

36. SYLVAIN, F. *Dictionnaire de la comptabilité*. Toronto, l'Institut des Comptables agréés, 1977, p. 16. JAUCH, R., M. Skigen. « Human Resource Accounting : A critical Evaluation ». *Management Accounting*, May 1974, p. 33.

n'a pas d'existence physique, par exemple, l'achalandage, les brevets d'invention, les droits d'auteur, les marques de commerce...³⁷.

Il est incontestable que les employés ne sont pas des biens, au sens matériel de ce terme. C'est le droit d'utiliser les services des employés, la force productive du personnel qui constitue un actif, une ressource pour l'entreprise, plus précisément, un actif incorporel.

La notion de propriété, selon la théorie comptable, renvoie au postulat comptable³⁸ de l'entité comptable³⁹. L'on peut, d'une part, considérer l'organisation comme une personne distincte possédant les ressources et rendant compte aux créanciers et au propriétaire, selon la convention de la personnalité de l'entreprise. L'on peut, d'autre part, considérer l'organisation comme une mandataire agissant au nom du propriétaire qui possède l'actif et qui est responsable envers les créanciers, selon la convention de la non-personnalité de l'entreprise⁴⁰.

Que l'on adopte l'une ou l'autre de ces interprétations, la notion de propriété des ressources reste liée à la définition de l'actif. Cependant, selon R.M. Skinner⁴¹, et nous citons :

« L'objectif de la comptabilité est de présenter les faits économiques sans tenir compte de l'aspect juridique. Ainsi, toute situation qui a un effet favorable sur les rentrées futures de trésorerie est un indice de l'existence d'un bien même si aucun droit de propriété n'existe à l'égard de ce bien ».

Par conséquent, à notre avis, attribuer à la notion de propriété un sens étroit ne nous semble pas conforme avec la théorie comptable. À s'en tenir à la lettre, on trahit l'esprit...

Par ailleurs, il existe une autre définition de l'actif qui correspond, à notre avis, à ce point de vue de R.M. Skinner et qui est acceptée, par un grand nombre de comptables, selon une étude de R.T. Sprouse et M.

37. SYLVAIN, F. op. cit. p. 202 et p. 110. SKINNER, R.M. *Les principes comptables : Une étude canadienne*. Toronto, l'Institut Canadien des Comptables Agréés, 1973.

38. Selon la terminologie de la théorie comptable. Bien que cette terminologie puisse être discutable, dans le cadre de ce texte, nous l'utiliserons sans discussion. CROTEAU, O. *La comptabilité, méthode de sélection, de mesure et de communication*. Montréal, Dunod Québec. Les Presses HEC (Montréal), 1971, 260 p.

39. Par entité comptable, il faut entendre : « Une ou plusieurs divisions comptables formant un tout en vue de l'établissement des états financiers ». SYLVAIN, F. op. cit. p. 5.

40. BELKAOUI, op. cit. pp. 90-94 ; SYLVAIN, F. op. cit. p. 82, 163 ; SKINNER, R.M., op. cit. p. 334, 411.

41. SKINNER, R.M. op. cit. p. 359.

Moonitz ⁴². Selon cette définition — également acceptée par bien des auteurs et des chercheurs ⁴³ :

« Assets represent expected future economic benefits, rights to which have been acquired by the enterprise as a result of some current or past transaction ».

Il ressort de cette définition deux éléments essentiels : un actif doit être acquis par une transaction ; il doit procurer à l'entreprise des bénéfices économiques futurs ⁴⁴.

Pour certains auteurs, il est tout aussi illégal et immoral de posséder ou d'acquérir des ressources humaines. Mais sous la notion de contrôle de ces ressources, on pourrait, à la rigueur, les considérer comme des valeurs « quasi-actives ». Toutefois, seuls les joueurs professionnels sous contrat répondraient à cette exigence de contrôle... ⁴⁵.

Personne ne contestera l'hypothèse sous-jacente à cette objection, à savoir que l'individu est libre d'offrir ou non ses services à l'organisation ou de la quitter ⁴⁶. L'individu est un « actif particulier », un « actif pensant »...

Les contrats de travail individuels ou collectifs, la permanence dans l'emploi, les avantages sociaux et notamment la caisse de retraite et la participation à divers régimes ne constituent-ils pas des « attachements » tout aussi réels que les contrats des joueurs professionnels ?

Dans le secteur public, l'accession à des fonctions *pro tempore*, la transférabilité de la caisse de retraite, le remplacement du personnel... ne constituent-ils pas une « disposition » du personnel qui soit comparable à la vente de contrats de joueurs professionnels ? « à l'échange de joueurs » ?

42. SPROUSE, R.T., M. Moonitz. « A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprise ». *American Institute of Certified Public Accountants*, Accounting Research Studies No. 3, 1962, p. 8.

43. JAUCH, R., M. Skigen. « Human Resource Accounting : A Critical Evaluation ». *The Accounting Review*, April 1974, pp. 33-34. McRAE, T.W. « Human Resource Accounting as a Management Toll ». *Journal of Accountancy*, August 1974, pp. 32-38. TSAK-LANGANOS, A.A. « L'évolution récente de la théorie de la comptabilité des ressources humaines ». *CA magazine*, Supplément français, mai 1980, p. 12.

44. RHODE, J.C., E.C. Lawler III, G.L. Sundem. « Human Resource Accounting : A Critical Assessment » *Industrial Relations*. February 1976, pp. 13-25.

45. LIAO, S. S. « Human Assets, Human Resources and Managerial Decisions ». *Management Accounting*, November 1974, p. 20.

46. D'ailleurs le modèle d'évaluation de E.G. Flämholtz — que nous présenterons à l'article 3.3 — tient compte de cette « probabilité ».

À la suite de notre discussion, nous pouvons donc, à ce qu'il nous semble, affirmer que les ressources humaines peuvent être considérées comme des éléments de l'actif. Et cela, conformément à la théorie comptable. Une nouvelle définition de l'actif n'est donc pas, selon notre point de vue, nécessaire comme le suggèrent certains auteurs, dont R. Jauch et M. Skigen ⁴⁷.

R. Likert élargit, quant à lui, la définition de l'actif humain à la clientèle. Il applique le terme « actif humain » à la valeur de la capacité de production de l'organisation humaine d'une entreprise et de la fidélité de sa clientèle. Dans le cadre de notre recherche, nous nous sommes limitée à l'application de son modèle de mesure du personnel de l'entreprise ⁴⁸.

47. JAUCH, R., M. Skigen, op. cit. p. 33. Par ailleurs, R.H. Hermanson suggère plutôt l'établissement de nouvelles catégories d'actif. Nous reviendrons sur ce point au chapitre 2, à l'article 2.3 HERMANSON, R.H. « Accounting for Human Assets » *Michigan State University*, Bureau of Business and Economic Research, Graduate School of Business Administration, 1964, Occasional Paper no 14.

48. LIKERT, R. op. cit. p. 148. Notons que R. Likert a présenté, en 1936, une méthode destinée à obtenir les mesures afin d'évaluer la clientèle. Likert, R. « A method for measuring the sales, influence of a radio program. » *Journal of applied Psychology*, 1936, Volume 20, no 2, pp. 175-182.

CHAPITRE 2

L'ÉVALUATION DES RESSOURCES HUMAINES

Quelle que soit la signification que l'on donne à la notion de ressources humaines, ces ressources constituent, à notre avis, un *actif incorporel*. Bien que des problèmes d'évaluation monétaire se posent, il n'existe aucun obstacle théorique à ce que les ressources humaines soient considérées comme un actif. Il faut bien dire, en contre-partie, que la confusion (ou le désintéressement) qui règne au niveau des notions liées à la CRH n'aide pas à l'avancement du débat, du moins à notre avis ⁴⁹.

Il n'en demeure pas moins, que le problème de la quantification des ressources humaines — le « talon d'Achille » de la CRH — n'est pas, à l'heure actuelle, résolu d'une façon satisfaisante. Des auteurs et chercheurs ont apporté des éléments de réponses, ils ont proposé diverses bases de mesures, mais la recherche doit se poursuivre.

L'objectif de ce présent chapitre est de présenter un tour d'horizon des différents aspects de l'évaluation des ressources humaines : la valorisation (en termes monétaires ou non-monétaires), un aperçu général des différentes approches, les « grands noms » de la CRH. Par ailleurs, nous exposerons au chapitre 3, plus en détails, les principaux modèles d'évaluation des ressources humaines.

2.1 L'évaluation en termes monétaires ou non-monétaires

En somme, depuis toujours, les coûts concernant le personnel ont été considérés comme des charges d'exploitation et passés — par conséquent — à l'état des résultats, sans égard à leur nature ou à la durée de leurs avantages.

La CRH remet en question ce traitement comptable traditionnel des ressources humaines car il entrave la présentation fidèle et complète des états financiers ⁵⁰. Elle propose donc de valoriser (au sens comptable du terme, c'est-à-dire en \$) ces ressources et d'en capitaliser la valeur économique, au même titre que les autres ressources ; et cela, pour assurer un meilleur rapprochement des produits et des charges de l'exercice et présenter un bilan qui soit complet.

49. Ni, évidemment, le refus des comptables de prendre en compte des notions nouvelles ou « étrangères » (non comptables) dans le schéma d'approche traditionnelle, comme nous le mentionnions à l'article 1.2 du chapitre 1.

50. Comme nous le mentionnions au chapitre 1, revoir la note 5.

Selon ce qui est généralement admis, la valorisation monétaire des ressources humaines demeure facultative pour la gestion interne et essentielle pour les fins externes. Nous pouvons, néanmoins, remettre en cause cette position « traditionnelle » en CRH et situer le problème de la mesure des ressources humaines dans un contexte plus large.

Ne devrions-nous pas fournir aux gestionnaires — et surtout aux gestionnaires — la valeur monétaire des ressources humaines afin qu'ils puissent évaluer les effets des décisions qu'ils prennent touchant ces ressources ? Ne devrions-nous pas fournir aux lecteurs des états financiers d'autres indices que la valeur monétaire des ressources humaines afin qu'ils puissent mieux interpréter ces états ⁵¹.

Si l'objectif primordial de la CRH est de servir à la prise de décision, il faut donc savoir — pour répondre à ces interrogations — si celle-ci est améliorée par la valorisation monétaire des ressources humaines. Des chercheurs ont posé le problème.

Deux études menées séparément par E. Schwan et D. Ackland ⁵² auprès de banquiers et d'analystes financiers en arrivent à la même conclusion : des mesures sur les ressources humaines, qu'elles soient monétaires ou non, peuvent influencer sur la prise de décision. Dans un cas, il s'agit d'utilisateurs internes de l'information, et dans l'autre, d'utilisateurs externes. E.G. Flamholtz ⁵³ a voulu approfondir la réflexion en posant l'hypothèse de la supériorité de la mesure monétaire pour les dirigeants. Les résultats de sa recherche n'ont pas confirmé cette hypothèse.

Par ailleurs, L.A. Tomassini ⁵⁴ ainsi que A.M. Harrell et H.D. Klick ⁵⁵ ont repris, dans deux études distinctes, l'hypothèse de E.G. Flamholtz et l'ont vérifiée auprès de dirigeants. Leurs résultats ont été concluants : les mesu-

51. Comme le suggère R. Likert, op. cit. p. 153.

52. SCHWAN, E. « The Effects of Human Resource Accounting Data on Financial Decisions : An Empirical Test ». *Accounting, Organizations and Society*, 1976, Vol. 1, nos 2/3, pp. 219-237. ACKLAND, D. « The Effects of Behavioral Indicators on Investor Decisions : An Exploratory Study ». *Accounting, Organizations and Society*, 1976, Vol. 1, nos 2/3, pp. 133-142.

53. FLAMHOLTZ, E.G. « The Impact of Human Resource Valuation on Management Decisions : A Laboratory Experiment ». *Accounting, Organizations and Society*, 1976, Vol. 1, nos 2/3, pp. 153-165.

54. TOMASSINI, L.A. « Assessing the Impact of Human Resource Accounting : An Experimental Study of Managerial Decision Preferences ». *The Accounting Review*, October 1977, pp. 904-913.

55. HARRELL, A.N., H.D. Klick. « Comparing the Impact of Monetary and Nonmonetary Human Asset Measures on Executive Decision Making ». *Accounting, Organizations and Society*, 1980, Vol. 5, No. 4, pp. 393-400.

res monétaires se sont avérées supérieures comme aides à la prise de décision.

Cependant, les recherches empiriques démontrant l'utilité de la CRH dans la prise de décision des utilisateurs externes ne sont pas légion. En plus de la recherche de D. Ackland, nous en avons relevées deux : celle de N. Elias ⁵⁶, et celle de J.A. Hendricks ⁵⁷. Les résultats de la première n'ont pas été concluants ; la deuxième a démontré l'influence de l'information sur les ressources humaines (en termes de \$) sur les décisions des investisseurs.

D'une façon générale, il semble donc que les mesures monétaires améliorent la prise de décision. À ce titre, l'utilisateur interne aussi bien que l'utilisateur externe peuvent tirer un meilleur parti de l'évaluation monétaire des ressources humaines. De même les données psycho-sociologiques concernant ces ressources peuvent servir aussi bien à interpréter les états financiers que les rapports financiers internes ⁵⁸.

Signalons, toutefois, que réduire le groupe des utilisateurs externes aux investisseurs — comme on le fait couramment — nous semble fort abusif.

« (...) la société considère désormais que de nombreux autres groupes ⁵⁹ ont un droit légitime de connaître l'information contenue dans les états financiers. On peut mentionner les actionnaires éventuels, les créanciers présents et futurs, les employés, les syndicats, les analystes financiers et les conseillers en placement, les clients, les fournisseurs, les concurrents, les organismes gouvernementaux, et le public fait de contribuables, de consommateurs ou, tout simplement, de cohabitants du milieu » ⁶⁰.

Soulignons que cette largeur de vue n'est pas partagée par tous les comptables... ⁶¹ ni par tous les dirigeants...

56. ELIAS, N.S. « The Effects of Human Asset Statements on the Investment Decision : An Experiment ». Empirical Research in Accounting : Selected Studies. *Journal of Accounting Research*, 1972, pp. 215-233.

57. HENDRICKS, J.A. « The Impact of Human Resource Accounting Information on Stock Investment Decisions : An Empirical Study », *The Accounting Review*, April 1976, pp. 292-305.

58. Signalons que cette opinion ne fait pas l'unanimité. Nous reviendrons sur ce sujet à l'article 5.3 qui aborde les objections face à la CRH.

59. Les auteurs parlent du groupe des actionnaires.

60. Institut Canadien des Comptables agréés. Le rapport Adams, le rapport du Comité spécial chargé d'étudier le rôle du vérificateur. *CA/magazine*, avril 1978, p. 5.

61. SKINNER, R.M. op. cit. p. 348 ; DENMAN, J.H., « L'information financière et la question du cadre théorique : une comparaison ». *CA/magazine*, Avril 1981, pp. 81-85.

2.2 Les différentes approches à la comptabilisation des ressources humaines : un aperçu général

Les modèles d'évaluation des ressources humaines préconisent deux principales façons de valoriser les ressources humaines ⁶² soit...

- les coûts du personnel (les frais de recrutement, sélection, formation...). Il peut s'agir de capitaliser les coûts historiques ou les coûts de remplacement ou les coûts de renonciation ;
- la valeur actualisée des salaires futurs des employés.

Dans le premier cas, la « valeur économique d'un individu pour une organisation » ⁶³ est déterminée par les coûts encourus par l'organisation afin de se procurer ses services et d'en maintenir la qualité à un niveau désiré. Dans le deuxième cas, la valeur de l'employé est déterminée par la valeur de ses services actuels et futurs dont le salaire, selon cette approche, constitue un indicateur valable ⁶⁴. Chacune de ces approches fera donc, ci-après, l'objet d'une brève discussion.

La première approche qui préconise l'utilisation des *coûts historiques* ⁶⁵ se situe dans l'esprit du système comptable traditionnel, avec — bien entendu — les limites inhérentes à ce système. Avec le temps, les coûts originaires s'éloignent de plus en plus de la valeur véritable du « capital humain » ; il n'est pertinent que les premières années de l'investissement. Cette même remarque pourrait être généralisée à tout investissement...

Dans le dictionnaire de la comptabilité de F. Sylvain, la définition de la comptabilité des ressources humaines est présentée sous cet angle.

« comptabilité qui consiste à identifier, à mesurer l'investissement effectué par une entreprise pour engager son personnel, le former, l'inciter à demeurer à son service, et à rendre compte de cet investissement ⁶⁶.

62. CRAFT, J.A., Human Resource Accounting and Manpower Management : A Review and Assessment of Current Availability ». *Journal of Economics and Business*, Autumn 1975, pp. 23-30.

63. Selon l'expression de : Marquès, E. *La comptabilité des ressources humaines*. Éditions Hommes et Techniques ; 1974, p. 44. Nous devons à E.G. Flamholtz, comme le signale E. Marquès, la meilleure analyse de la composante de cette valeur. Nous présentons à l'article 3.3 le modèle de E.G. Flamholtz.

64. La méthode d'évaluation peut être orientée vers les individus ou vers les groupes : Craft, J.A. op. cit. p. 26. Le tableau 1 présente, en regard de chaque auteur, l'orientation donnée à l'évaluation. (voir l'article 2.3)

65. R. LIKERT est le principal représentant de cette approche.

66. SYLVAIN, F. op. cit. p. 103.

C'est ainsi que, par extension, *l'une* des méthodes d'évaluation des ressources humaines sert à la définition de la comptabilité des ressources humaines ; c'est, à notre avis, prendre la partie pour le tout... Ce « lapsus calami », lapsus de la plume, confirme notre choix d'utiliser le terme *comptabilisation* plutôt que *comptabilité* des ressources humaines.

Pour évaluer les coûts liés au personnel, deux autres méthodes ont été proposées : *le coût de remplacement*⁶⁷ et *le coût de renonciation*⁶⁸. Dans le premier cas, il s'agit de l'estimation des coûts nécessaires pour remplacer les ressources humaines actuelles d'une entreprise selon les données du « marché du travail externe » à l'entreprise ; dans le deuxième cas, il s'agit d'évaluer les coûts de remplacement à partir d'un processus de compétition sur le « marché du travail interne à l'entreprise »⁶⁹.

La deuxième approche, celle qui préconise *l'actualisation des revenus des employés*⁷⁰ fait intervenir dans le champ comptable des notions économiques ; elle s'inscrit dans le courant de pensée de la théorie économique du capital humain.

L'emploi de la valeur actualisée fait, depuis plusieurs années, l'objet de discussions et de controverses dans le milieu comptable. Il ne semble pas, selon nos lectures en ce domaine, que la question soit résolue dans un avenir prévisible : les oppositions sont vives et tenaces⁷¹.

Cette même remarque peut s'appliquer en ce qui a trait à l'utilisation du *coût de remplacement* comme méthode d'évaluation. La comptabilité traditionnelle ne reconnaît que les coûts historiques ou les coûts d'acquisition comme base d'évaluation.

Il ne nous appartient pas, loin de là, de trancher le débat. Qu'il nous soit permis, toutefois, de signaler que cette opposition face à ces deux su-

67. E.G. Flamholtz propose cette méthode car elle est plus simple et moins coûteuse — quoique moins complète — que la méthode de l'actualisation des revenus qu'il a développée.

68. J.S. Hekimian et C.H. Jones ont suggéré cette méthode.

69. Selon le sens que lui attribue : Daubigney, J.P. Salaire et marché du travail interne à l'entreprise. Monographie no 2. *École des relations industrielles de l'Université de Montréal*, p. 22. Le domaine de l'échange intérieur à la firme forme le marché du travail interne par opposition au domaine de l'échange extérieur à la firme qui est le marché du travail externe.

70. E.G. Flamholtz est le principal représentant de cette approche.

71. LAY, D.W. « Le traitement comptable des variations de prix » *CA / Magazine*, Supplément français / février 1980, pp. 17-21.

jets pourrait bien illustrer cette difficulté des comptables de considérer des notions « non-traditionnelles » ⁷².

2.3 Les « grands noms » de la comptabilisation des ressources humaines

Il est, par ailleurs, intéressant de signaler que *les économistes ont été les premiers* à poser la question de l'évaluation de l'être humain sous forme monétaire. La première étude sur la détermination de la valeur monétaire d'un être humain date de 1691 environ ; elle est due à Sir William Petty, médecin et économiste anglais. W. Farr, en 1853, a proposé l'emploi de la somme actualisée des revenus et E. Engel, en 1883, les « coûts de production » d'un être humain de la naissance à vingt-six ans comme base d'évaluation. J. Stuart Mill, en 1909, Adam Smith, en 1937, se sont interrogés sur la notion de capital humain et sur son évaluation. La notion même de capital humain s'inscrit en filigrane dans toute l'analyse macro-économique ⁷³.

Par contre, l'application de la notion de « capital humain » au niveau micro-économique relève d'une préoccupation nouvelle. R.H. Hermanson a été l'un des premiers à aborder le champ de la CRH. D'autres chercheurs se sont également penchés sur le problème de l'évaluation des ressources humaines. Parmi les « grands noms » citons : J.S. Hekimian et C.H. Jones, R. Likert, B. Lev et A. Schwartz, E.G. Flamholtz.

Nous présentons ci-après l'essentiel des méthodes d'évaluation proposées par chacun de ces auteurs. Les limites de ces méthodes et la contribution distinctive des auteurs seront également abordées. Le tableau I — qui suit ce texte — résume nos propos et donne une vue d'ensemble des méthodes d'évaluation. Le lecteur est donc prié de s'y référer.

R.H. Hermanson ⁷⁴ a développé une méthode de mesure globale des ressources humaines : la méthode de l'évaluation de la « survaleur », selon l'expression de A.A. Tsaklanganos ⁷⁵. (The unpurchased goodwill method) ⁷⁶.

72. Nous avons discuté de ce point au chapitre 1, à l'article 1.2. Revoir, entre autres, la note 20.

73. KIKER, B.F., op. cit., pp. 481-499.

74. HERMANSON, R.H. « Accounting for Human Assets », *Michigan State University*, Bureau of Business and Economic Research, Graduate School of Business Administration, 1964, Occasional Paper no 14.

75. TSAKLANGANOS, A.A. op. cit. p. 15.

76. Le terme « goodwill » peut être traduit par achalandage ou survaleur. Il désigne l'excédent de la valeur globale sur la valeur attribuée à l'actif net. SYLVAIN, F. op. cit. p. 99.

Cette méthode est basée sur le niveau relatif des profits d'une entreprise par rapport à son secteur d'activités. La réalisation de profits au-dessus de la moyenne est attribuable, selon l'auteur, à des ressources qui ne figurent pas au bilan, notamment aux ressources humaines. Par conséquent, cet excédent de profits doit être capitalisé au bilan de l'entreprise et imputé aux ressources humaines.

R.H. Hermanson propose une autre méthode : la méthode de la valeur actualisée, selon notre traduction (The present value method). Alors que la première méthode utilise les résultats de la période financière courante comme indicateur de l'efficacité des ressources humaines de l'entreprise, cette deuxième méthode introduit une pondération en regard de la performance obtenue au cours des cinq années précédentes.

Le calcul de la moyenne pondérée des profits s'effectue selon la formule suivante : ⁷⁷

$$\text{Ratio d'efficience} = \frac{5 \frac{\text{TRF } 0}{\text{TRE } 0} + 4 \frac{\text{TRF } 1}{\text{TRE } 1} + 3 \frac{\text{TRF } 2}{\text{TRE } 2} + 2 \frac{\text{TRF } 3}{\text{TRE } 3} + \frac{\text{TRF } 4}{\text{TRE } 4}}{5}$$

où : TRF 0 est le taux de rentabilité de l'actif de la firme pour l'année courante.

TRE 0 est le taux moyen de rentabilité de toutes les firmes dans l'économie pour l'année courante.

TRF est le taux de rentabilité de l'actif de la firme, taux prévu pour les quatre prochaines années.

TRE est le taux moyen de rentabilité de toutes les firmes dans l'économie, taux prévu pour les quatre prochaines années.

Le ratio d'efficience, ainsi obtenu, multiplié par la valeur actualisée des salaires des cinq années représente la valeur des ressources humaines à inscrire à l'actif du bilan.

Pour assurer l'équilibre des comptes ⁷⁸, R.H. Hermanson suggère d'inscrire un passif — au montant de la valeur actualisée des salaires — au compte « salaires futurs à payer ». La différence positive ou négative est passée dans un compte de réserve. Un ratio d'efficience de 1,0 signi-

77. HERMANSON, R.H. op. cit. pp. 16-17 ; BELKAQUI, A. pp. 117-118.

78. Le système d'information comptable repose sur l'équation : Actif = Passif + Capital dont l'équilibre doit être constamment maintenu.

fie que les ressources humaines « valent » leurs salaires, sans plus ; si le ratio est plus petit que 1,0, il faut parler de l'inefficience des ressources humaines et affecter le compte de réserve en conséquence. Par contre, un ratio d'efficience plus grand que 1,0 indique un excédent de valeur relatif à l'efficience des ressources humaines.

Les limites de la méthode. Pour R.H. Hermanson, seule l'entreprise qui se classe au-dessus de la moyenne de son secteur peut comptabiliser ses ressources humaines ; l'entreprise qui réalise des profits égaux ou inférieurs à la moyenne ne peut « reconnaître » la valeur de ses ressources humaines. Est-ce dire que les ressources humaines n'ont pas, pour cette entreprise, de valeur... ou de valeur digne de reconnaissance ? ⁷⁹

Selon nous, la méthode de R.H. Hermanson situe l'entreprise dans une approche systémique. Elle a recours, implicitement, à la définition de l'entreprise comme système ouvert sur l'environnement. Toutefois, elle ne retient qu'une seule dimension : le profit, sans interroger les facteurs externes de sa réalisation. Elle sous-tend donc l'hypothèse que ces facteurs produisent un effet identique sur toutes les entreprises d'un même secteur ; ou encore que l'environnement est une « constante » i.e. qu'il est stable... ⁸⁰.

Inversement, la méthode sous-tend l'hypothèse que toutes les entreprises d'un même secteur exercent une égale influence sur leur environnement. Si cela est, la situation de concurrence pure et parfaite prévaut dans le milieu économique... Et les facteurs de localisation, de grandeur de l'entreprise... n'influencent pas les résultats... ⁸¹. Les hypothèses du modèle de R.H. Hermanson situent donc, à notre avis, l'entreprise dans un environnement hypothétique, loin de la réalité.

Plus fondamentalement, la relation que l'auteur établit entre la réalisation du « sur-profit » et la contribution des ressources non identifiées au bilan, de même que la relation entre ces dernières ressources et l'imputation aux ressources humaines, nous semblent douteuses ; elles n'ont pas été démontrées ⁸². Ces « affirmations » semblent être liées à la notion de productivité de la main-d'œuvre, sans qu'elle soit nommée expressément ; elles négligent de partager la valeur des ressources humaines et

79. C'est une critique générale que tous les auteurs consultés formulent à l'égard de cette approche.

80. BOISVERT, M. L'approche socio-technique, Les éditions Agence d'Arc Inc. p. 77.

81. JAUCH, R., L. Skigen, op. cit. p. 35.

82. C'est une remarque que formulent tous les auteurs consultés à l'endroit de cette méthode.

des autres variables qui pourraient intervenir. Attribuer la réalisation du « sur-profit » à la contribution exclusive des ressources humaines — en somme, à la productivité de ces ressources — nous semble, pour le moins, abusif.

Pour traiter les ressources humaines, l'auteur a dégagé deux catégories d'actifs selon le critère de la propriété légale : « Owned Assets » — ce sont les éléments dont l'entreprise est légalement la propriétaire : « Operational Assets » — ce sont les éléments dont l'entreprise ne peut être légalement la propriétaire. À notre avis, cette distinction renvoie aux catégories comptables traditionnelles de l'actif corporel et de l'actif incorporel.⁸³ Et ce n'est que le sens restrictif et légaliste qu'il donne à la notion de propriété qui conduit R.H. Hermanson à cette « nouvelle définition de l'actif ». Le lecteur connaît déjà notre position sur le sujet, nous n'y reviendrons pas⁸⁴.

Quant à la *contribution distinctive de l'auteur* à la CRH, nous pouvons signaler que :

- la démarche de l'auteur s'est inspirée de la théorie économique, de la théorie comptable et de la pratique comptable. À cet égard, sa démarche nous semble fructueuse.
- Ainsi, par exemple, l'auteur a comparé les points de vue comptable et économique du concept du revenu. Ces deux concepts, à la fois semblables et différents, prêtent souvent à confusion. Éclaircir ces notions nous semble méritoire.
- Sous l'aspect comptable, la présentation de l'auteur est très concrète : écritures au journal, états financiers, avec des exemples chiffrés. Par cette approche pragmatique, il illustre le cheminement de données nouvelles dans le système comptable traditionnel.

J.S. Hekimian et C.H. Jones⁸⁵ proposent la valorisation de l'employé selon la notion du coût de renonciation. Ainsi, selon cette méthode, chaque centre de profit d'une entreprise doit présenter une offre à l'employé qu'il veut s'adjoindre formant ainsi, ce que nous appellerions, le marché interne de la demande et de l'offre de la main-d'œuvre. Le centre qui présente l'offre la plus élevée, qui attire la « ressource rare », inclut le montant de son offre dans ses investissements. La rentabilité de ces in-

83. HERMANSON, R.H., op. cit. p. 5.

84. Le lecteur est prié de se référer à l'article 1.3 du chapitre 1.

85. HEKIMIAN, J.S., C.H. Jones. « Put People on Your Balance Sheet ». *Harvard Business Review*. January-February 1967, pp. 105-113.

vestissements se calcule sur la même base que celle des investissements de nature financière ⁸⁶.

Selon ce modèle, seuls les employés reconnus comme des ressources rares sont considérés à l'actif de l'entreprise, « le monde ordinaire » — selon l'expression courante — n'a pas de valeur économique reconnue, ni l'employé qui a été recruté sur le marché externe de l'emploi ⁸⁷.

Un tel déplacement de l'offre et de la demande internes peut entraîner une perte de valeur des investissements déjà pris en compte ; c'est un problème de désuétude comme celui des stocks ⁸⁸. Mais pour J.S. Hekimian et C.H. Jones qui avaient prévu l'objection, leur modèle va inciter le gestionnaire à éviter ce problème au moyen de programmes de recrutement, de formation et de développement ⁸⁹.

Les limites de la méthode. Cette méthode a fait l'objet d'une critique unanime : l'employé « ordinaire » n'a pas de valeur économique reconnue, ni l'employé qui a été recruté sur le marché externe de l'emploi. Ces derniers n'ont-ils vraiment aucune valeur économique pour l'entreprise ? Poser la question, c'est y répondre...

De plus, le déplacement de l'offre et de la demande (internes) va compromettre la méthode en créant une rareté artificielle ou une offre excédentaire. Cette méthode peut introduire, au niveau de la gestion, des distorsions. Elle peut, par exemple, conduire à la « surenchère des employés », i.e. à payer des salaires qui ne soient aucunement comparables au marché de l'emploi externe ⁹⁰. Sans oublier, les effets psychologiques d'une telle méthode sur les employés et sur le climat de l'entreprise.

Enfin, soulignons, que la notion de « ressources rares » liée au mécanisme des prix sur le marché n'est pas conforme à la notion comptable de l'actif, du moins à ce que nous croyons. L'entreprise prend en compte « toutes » les ressources qu'elle utilise en vue de s'assurer sa profitabilité ⁹¹. C'est donc la « valeur d'usage » qui détermine les ressources et

86. Par exemple, à l'aide du taux de rendement du capital investi (return on investment — ROI) : c'est le rapport entre le revenu d'un investissement et le capital investi.

87. Pour certains, dont D. Elovitz, il s'agit ainsi d'une méthode artificielle, voire immorale. Elovitz, D. « From the Thoughtful Businessman » *Harvard Business Review*, May-June 1967, p. 99.

88. JAUCH, R., N. Skigen. op. cit. p. 35.

89. HEKIMIAN, J.S., C.H. Jones, op. cit. p. 112.

90. TSAKLANGANOS, A.A. op. cit. p. 13.

91. Nous devrions préciser « toutes » les ressources matérielles et financières... « tous » les éléments de l'actif corporel... Et cela, conformément à notre discussion précédente.

non le critère de la rareté économique. Plus est, la négociation en vue de l'acquisition d'un bien est une activité extra-comptable ; seule la transaction commerciale « réalisée » est prise en compte, et cela, au prix coûtant — preuve documentaire à l'appui.

La théorie économique peut apporter une contribution valable à la réflexion et à la recherche en CRH, notre discussion sur le concept de capital humain le démontre largement. Cependant la confusion de notions économiques et comptables — comme c'est le cas dans le modèle d'évaluation de J.S. Hekimian et C.H. Jones — ne nous semble pas une voie fructueuse, bien au contraire.

La contribution distinctive des auteurs à la CRH. En dépit de ses faiblesses évidentes, l'approche des auteurs attire notre attention sur deux points essentiels :

- l'application des notions de l'offre et de la demande, au niveau de l'entreprise, nous rappelle — à bon escient — que celle-ci constitue un « univers économique », un « microcosme », un « marché interne » ...
- notre tendance vers l'égalitarisme nous fait parfois oublier l'excellence de certains employés. Recruter le meilleur candidat pour le traiter ensuite comme « la moyenne » ne constitue-t-il pas un gaspillage de ressources ?

Mais le véritable initiateur des propositions qui sont à la base, de la comptabilisation des ressources humaines est, sans contredit, le psychosociologue R. Likert⁹². Celui-ci propose une méthode pour évaluer les ressources humaines qui prend en compte la capitalisation des coûts et la nature particulière de ces ressources.

R. Likert distingue les calculs destinés à établir le montant de l'investissement initial et les calculs destinés à établir la valeur courante des ressources humaines. Les uns permettent d'établir le montant de la capitalisation ; les autres de prendre en compte la nature propre à cet actif. Les uns s'expriment en termes monétaires ; les autres, en termes non-monnaires.

Pour déterminer le montant de l'investissement initial, les coûts de démarrage, i.e. les frais d'acquisition du personnel, de sa formation, de son intégration à l'emploi, pourraient être établis d'une façon individuelle

92. LIKERT, R. op. cit. Ce volume a été traduit de l'américain par E. Rinchart, E. de Diesbach et E. Bochet sous le titre : LIKERT, R. *Le gouvernement participatif de l'entreprise*. Paris, Gauthiers-Villars Éditeur, 1974.

ou par types de postes, selon l'auteur ; à l'acquisition d'une entreprise, c'est le montant de l'achalandage qui détermine la valeur de l'organisation humaine, personnel et clientèle ⁹³. Cependant, R. Likert fait une mise en garde : ce montant pourrait être entaché d'erreurs s'il ne reflète pas l'état réel de l'organisation humaine.

« L'actif humain » étant un actif particulier, il faut — selon R. Likert — introduire des dimensions propres à cette ressource, soit des données socio-psychologiques. La mesure de ces données servirait à établir la valeur courante de l'entreprise.

En somme, la mesure de l'état de l'organisation servirait à vérifier si les résultats financiers de l'entreprise sont sur-évalués ou sous-évalués ; et cela, dans une perspective de développement à long terme. Ainsi, la dégradation du climat de l'entreprise pourrait indiquer que les résultats de la période sont surévalués, et inversement.

Les données socio-psychologiques, exprimées à l'aide d'indices non-monnaïres et publiées aux états financiers, pourraient être soumises à des normes de vérification externe :

« These data could be certified by behavioral science professionals specializing in auditing human systems and reported to the public ⁹⁴.

Bien que R. Likert ait proposé la capitalisation de l'investissement initial dans les ressources humaines, il n'a pas développé de méthodologie pour la mise en application de ce volet de la CRH. Il a laissé ce soin à d'autres chercheurs, dont R.L. Brummet, W.C. Pyle et E.G. Flamholtz. Ces derniers ont mis sur pied un système de CRH à la R.G. Barry Corporation. Par ailleurs, l'auteur a proposé un modèle d'évaluation des données socio-psychologiques, un modèle basé sur l'identification et l'évaluation des méthodes de gestion. Nous développerons au chapitre 3, le modèle socio-psychologique de R. Likert ainsi que le modèle comptable de R.L. Brummet, E.G. Flamholtz et W.C. Pyle. Les limites de ces méthodes et la contribution distinctive des auteurs seront également présentées dans ce chapitre.

Les économistes *B. Lev et A. Schwartz* ⁹⁵ proposent un modèle basé sur la théorie du capital humain. Pour ces auteurs, les salaires sont consi-

93. Conformément à sa définition de l'actif humain telle que nous l'avons présentée à l'article 1.5 du chapitre 1.

94. RHODE, J.C., E.C. Lawler III, G.L. Sundem, op. cit. p. 23.

95. LEV, B., A. Schwartz. « On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements ». *The Accounting Review*, January 1971, pp. 103-112.

dérés comme un bon indicateur de la valeur de l'individu pour l'organisation. Aussi suggèrent-ils d'évaluer les ressources humaines par la somme actualisée des revenus futurs des employés.

Dans la formule, soulignons que B. Lev et A. Schwartz tiennent compte de l'âge de la retraite, mais sans faire intervenir, comme le mentionne E.G. Flamholtz, la possibilité que l'individu quitte l'organisation avant cet âge. Par ailleurs, la formule peut être pondérée, selon les données actuarielles pour tenir compte de l'espérance de vie.

B. Lev et A. Schwartz calculent la valeur des ressources humaines à l'aide de la formule suivante : ⁹⁶

$$V_i = \sum_{t=i}^T \frac{l(t)}{(1-r)^{(t-i)}}$$

Où : V_i est la valeur du capital humain d'un employé d'âge i

$l(t)$ est le salaire annuel futur de l'employé jusqu'à sa retraite

i est l'âge de l'employé

r est le taux d'escompte spécifique à l'employé

T est l'âge de la retraite.

En somme, les auteurs ont basé leur modèle sur la théorie du capital humain ; ils s'appuient, plus précisément, sur les idées développées par T. Schultz et G. Becker ⁹⁷.

Les limites de la méthode. Fondamentalement, les auteurs n'ont aucunement déterminé la valeur du capital humain pour l'organisation. L'actualisation des salaires d'un individu est un indice pour ce dernier, et non pour l'organisation ⁹⁸.

La valeur économique d'un individu pour une organisation est également déterminée — il faut le rappeler — par le rôle qu'il joue dans l'organisation et par la façon dont celle-ci utilise le potentiel de l'individu ⁹⁹.

Face à ces objections, les auteurs répliquent :

96. LEV, B., A. Schwartz, op. cit. p. 105 ; BELKAOUI, A., op. cit. p. 116.

97. SCHULTZ, T. op. cit. ; Becker, G. op. cit. Nous avons présenté à l'article 1.3 du chapitre 1 les principaux thèmes de cette approche.

98. C'est une critique fondamentale que tous les auteurs consultés adressent à cette méthode.

99. FLAMHOLTZ, E.G. « Human Capital in Financial Statements : A comment ». *The Accountant Review*, January 1972, p. 149.

« (...) we deliberately restricted its scope by abstracting from some real life complications (...) into the model (...) »¹⁰⁰

Et cela s'explique¹⁰¹. L'objectif des auteurs était de faire entrer dans le champ comptable des notions économiques, sans plus — du moins, dans un premier temps¹⁰².

La *contribution distinctive des auteurs* à la CRH. La réflexion sur le concept de capital humain, si ce n'est son utilisation, que suggèrent ces auteurs nous semble un apport des plus valables à la CRH. Trop d'auteurs, comme le souligne B.F. Kiker, ont tendance à utiliser ce concept sans se référer aux prédécesseurs et, ajouterions-nous, sans se soucier de son contenu¹⁰³.

Soulignons, de plus, que la démarche des auteurs — en dépit de ses limites — a inspiré plusieurs chercheurs, dont E.G. Flamholtz.

E.G. Flamholtz¹⁰⁴ propose deux méthodes d'évaluation des ressources humaines. Une méthode basée sur la valeur actualisée des revenus futurs (the expected realizable value theory) et une méthode axée sur les coûts de remplacement. Le premier modèle s'inscrit, à la suite de B. Lev et A. Schwartz dans le courant de pensée de la théorie économique du capital humain. Par contre, la deuxième approche se situe dans une perspective comptable.

S'inspirant de l'analyse de la composante de la valeur économique d'un employé — modèle que nous exposerons au chapitre 3 — E.G. Flamholtz a établi la valeur monétaire de l'employé selon deux facteurs. Il considère la valeur prévue i.e. la valeur actuelle des services futurs (selon l'hypothèse que l'employé restera au service de l'entreprise durant toute sa carrière active) et la probabilité que l'employé reste au service de l'entreprise (selon l'hypothèse que l'employé peut quitter l'entreprise avant la fin de sa carrière active)¹⁰⁵.

100. LEV, B., A. Schwartz. « On the Use of the Economic concept of Human Capital in Financial Statements : A Reply ». *The Accounting Review*, January 1972, p. 154.

101. L'article des auteurs a fait l'objet d'un commentaire de la part de E.G. Flamholtz : FLAMHOLTZ, E.G., op. cit., pp. 148-152 et d'une réplique de la part des auteurs : LEV, B., A. Schwartz. op. cit. pp. 103-112.

102. Soulignons que, en 1964, R.H. Hermanson en avait fait autant, quoique avec moins d'insistance. Ce que semblent oublier ces auteurs et la plupart des autres...

103. KIKER, B.F. op. cit. p. 497.

104. FLAMHOLTZ, E.G. « A Model for Human Resource Valuation : a Stochastic Process with Service Rewards ». *The Accounting Review*, April 1971, pp. 253-267.

105. FLAMHOLTZ, E.G. « Toward a Theory of Human Resource Value in Formal Organizations ». *The Accounting Review*, October 1972, pp. 666-678.

La méthode de E.G. Flamholtz est une méthode stochastique : elle tient compte de facteurs d'incertitude dans son concept de valeur de réalisation. C'est une dimension importante car elle correspond à une caractéristique essentielle de l'actif humain : l'employé est libre de fournir ou non ses services à l'entreprise.

Le modèle d'évaluation de la rétribution (the stochastic rewards valuation model) de E.G. Flamholtz ajoute une autre dimension : il tient compte, de plus, du plan de carrière de l'individu. Les salaires actualisés se calculent selon l'évolution probable de l'employé dans l'échelle hiérarchique ¹⁰⁶.

L'application de cette méthode exige que l'on détermine les caractéristiques de l'individu, ses aptitudes, connaissances, compétences... et les possibilités de carrière que l'organisation peut lui offrir. Elle exige, en somme, un système de planification des ressources humaines, au vrai sens du mot ¹⁰⁷.

L'incontestable utilité de cette méthode pour une gestion efficace des ressources humaines n'a d'égale que sa difficulté de mise en application. Aussi l'auteur propose-t-il une autre méthode basée sur les coûts de remplacement ¹⁰⁸.

D'une façon générale, la méthode du coût de remplacement comprend tous les coûts liés au recrutement, à la sélection, à l'embauche, à la formation et au perfectionnement du nouvel employé. En somme, les coûts nécessaires pour amener un nouvel employé au niveau de compétence et de rendement normal d'un employé en poste ¹⁰⁹.

E.G. Flamholtz améliore cette approche en distinguant deux sortes de coûts : le coût de remplacement normal, i.e. le remplacement de l'employé par le plus qualifié ; le coût de remplacement vraisemblable, i.e. le remplacement de l'employé par le meilleur substitut disponible.

La méthode d'évaluation des ressources humaines basée sur la valeur actualisée des revenus futurs de E.G. Flamholtz a été la source d'inspira-

106. Ibidem.

107. GUERIN, G. Le système de planification des ressources humaines dans l'entreprise. Monographie 3. *École de Relations Industrielles*, Université de Montréal, 1978, 95 p. GUERIN, G. « La planification des ressources humaines ». *Gestion-Revue Internationale de gestion*, Septembre 1980, pp. 61-75, JARDILLIER, P. *La gestion prévisionnelle du personnel*, Paris, PUF, 1972, — 224 p.

108. FLAMHOLTZ, E.G. « Human Resource Accounting : Measuring Positional Replacement Costs ». *Human Resource Management*, Spring 1973, pp. 8-16.

109. Selon l'expression de Tsaklanganos, A.A., op. cit. p. 13.

tion de plusieurs auteurs dont B. Jaggi et H.S. Lau, P. Ogan, A.A. Tsaklanganos. Nous exposerons, brièvement, l'apport de chacun d'eux.

B. Jaggi et H.S. Lau ¹¹⁰ ont proposé d'améliorer le modèle de E.G. Flamholtz en changeant la base d'évaluation. Estimer la valeur d'un groupe d'employés plutôt que celle de chaque individu rend, de l'avis des auteurs, la méthode d'évaluation plus facile et les prévisions plus précises.

Le modèle de ces auteurs fait appel à la notion de groupe homogène et à l'utilisation de la chaîne de Markov. Si le modèle peut rencontrer ses objectifs, il ne semble pas sans limites.

Il suscite, à notre avis, d'importantes interrogations. Ainsi l'identification et la définition de groupes homogènes au sein d'une entreprise ne nous semblent pas une tâche facile dont la précision est assurée ; il en est de même, en ce qui regarde l'emploi de données empiriques et de la chaîne de Markov pour estimer les probabilités relatives à l'évolution de la carrière et à la cessation d'emploi d'un employé.

Nous croyons, de plus, que le contexte organisationnel peut limiter l'application de ce modèle. Les auteurs se sont basés sur le modèle des détenteurs de police d'assurance pour définir leur groupe homogène. Tous les milieux, à ce que nous sachions, ne présentent pas les mêmes caractéristiques ni ne disposent d'autant de statistiques ou de données empiriques. Aussi ne partageons-nous pas l'opinion des auteurs quant à l'application générale de leur modèle dans le secteur des services professionnels.

P. Ogan ¹¹¹, pour sa part, a élaboré un modèle qu'il destine aux entreprises de services professionnels, tout comme B. Jaggi et H.S. Lau. L'apport essentiel du modèle réside dans l'estimation des avantages nets. (The certainty — equivalent net benefits).

Cette estimation comprend deux éléments : les avantages nets établis selon les avantages espérés et les coûts totaux et un « facteur de certitude » basé sur la probabilité de la continuation d'un emploi et l'espérance de vie.

Nous pouvons dire, à la suite de A.A. Tsaklanganos ¹¹², que le modèle de P. Ogan n'est, en somme, qu'une variante du modèle de E.G. Flamholtz.

110. JAGGI, B., H.-S. Lau. « Toward a Model for Human Resource Valuation ». *The Accounting Review*, April 1974, pp. 321-329.

111. OGAN, P. « A Human Resource Value Model for Professional Service Organizations ». *The Accounting Review*, April 1976, pp. 306-320.

112. TSAKLANGANOS, op. cit. p. 14.

A.A. *Tsaklanganos*¹¹³ propose d'établir la valeur économique des employés en fonction des multiples facteurs qu'il a intégrés dans son modèle : le salaire annuel, le facteur du rendement actuel, la durée de service qui reste à couvrir, la probabilité cumulative de cette durée, la probabilité de cessation d'emploi, le taux de moralité, le taux d'actualisation de l'entreprise.

Le facteur de rendement retenu est similaire aux ratios de rendement établis par R.B. Frantzgreb *et al.*¹¹⁴. Ces ratios reposent sur deux postulats : le rendement de l'employé s'accroît à mesure que celui-ci acquiert de l'expérience au travail ; ce rendement peut être représenté par une courbe d'apprentissage qui, avec le temps, devient asymptotique.

Le taux d'actualisation de l'entreprise représente le coût de renonciation applicable à un employé. Il vise à déterminer la valeur à long terme de celui-ci pour l'entreprise plutôt que sa valeur en tant que titulaire de son poste actuel.

À notre avis, la remarque que l'auteur adressait à P. Ogan peut également lui convenir : son modèle est une variante du modèle de E.G. Flamholtz. Il n'en demeure pas moins que son apport, par exemple, en ce qui a trait aux deux variables que nous avons décrites, nous semble des plus intéressants car il précise le modèle de E.G. Flamholtz et le complète.

À la suite de cet aperçu général sur la CRH, il est à constater que la recherche initiée par Hermanson et Likert, en 1964 et 1967 a atteint son apogée avec Flamholtz en 1972, 1973. Bien que, depuis ce temps, des auteurs aient tenté de préciser, d'améliorer le modèle de Flamholtz, la recherche s'essouffle... Le tableau I, ci-après, qui récapitule les méthodes d'évaluation illustre, de fait, cette situation. Mais n'anticipons pas, nous aborderons, en conclusion, l'état de la question et les perspectives d'avenir de la CRH.

113. L'approche de l'auteur a été présentée dans une communication lors du XXIV Congrès International de l'« Institute of Management Sciences » tenu à Hawaï en juin 1979 intitulée « Human Resource Accounting Valuation : a Review and a New Approach ».

114. R.B. Frantzgreb, L.L.T. Landau et D.P. Lundberg, (1974) : pp. 73-80.

TABLEAU I LES MÉTHODES D'ÉVALUATION DES RESSOURCES HUMAINES

Les auteurs...	La méthode d'évaluation : La méthode proposée...	L'hypothèse de base...	La comptabilisation...	L'orientation de l'évaluation...	La base de l'évaluation...
R. H. Hermanson (1964)	L'évaluation de la « survaleur » (selon la traduction du terme « good-will »)	La réalisation de profits au-dessus de la moyenne du secteur d'activités est attribuable à des ressources qui ne figurent pas au bilan — notamment aux R. H.	Il faut donc : capitaliser cet excédent de profits et l'imputer aux R. H.	C'est une mesure globale des R. H. : au niveau de l'entreprise	Les résultats de l'exercice financier courant ou les résultats pondérés des cinq (5) derniers exercices financiers
J. S. Hekimian et C. H. Jones (1967)	Le coût de renonciation	La loi de la demande et de l'offre de la main-d'œuvre sur le marché interne de l'entreprise détermine la valeur économique d'un employé.	Il faut donc : capitaliser la « valeur au marché » (selon notre expression) des employés et exclusivement, la valeur des employés « cotés » sur le marché interne.	C'est une mesure individuelle de certains employés au niveau de chaque centre de profit de l'entreprise	Le montant de l'offre d'emploi
R. Likert (1967)	L'établissement de l'investissement initial (en termes monétaires)	Les coûts de recrutement de formation, d'intégration... constituent des dépenses en capital (et non des charges d'exploitation)	Il faut donc : capitaliser les coûts liés à l'investissement initial du personnel	Il peut s'agir : d'une mesure individuelle ou d'une mesure globale par type de poste	Les coûts historiques Lors de l'acquisition d'une entreprise : le montant de l'achat-dégage.
Application pratique à la R. G. Barry Corporation : R. L. Brummet E. G. Flammholtz et W. C. Pyle (1968)	L'évaluation de la valeur courante des R. H. (en termes non-monnaétaires)	L'actif humain est un actif « particulier » ; et, la nature propre à cet actif doit être prise en compte	il faut : identifier le système de gestion ; évaluer le climat de travail — selon le modèle de R. Likert — à l'aide d'un questionnaire	C'est une mesure globale : au niveau d'une unité administrative ou au niveau de l'entreprise.	Les données socio-psychologiques

<p>B. Lev et A. Schwartz (1971)</p>	<p>La valeur actualisée des revenus des employés</p>	<p>Les salaires constituent un bon indicateur de la valeur d'un individu pour une organisation</p>	<p>Il faut donc : capitaliser la somme actualisée des revenus futurs — compte tenu de l'âge de la retraite</p>	<p>C'est une mesure individuelle</p>	<p>Les salaires futurs de l'employé</p>
<p>E.G. Flamholtz (1972)</p>	<p>La valeur actualisée des salaires futurs des employés</p>	<p>La valeur économique de l'employé est fonction : — de la valeur prévue i.e. la valeur actualisée des services futurs (selon l'hypothèse d'une carrière au sein de l'entreprise) — de la probabilité que l'employé reste au service de l'entreprise (selon l'hypothèse que l'employé peut quitter l'entreprise)</p>	<p>Il faut donc : capitaliser la somme actualisée des salaires futurs des employés — compte tenu de la probabilité que l'individu quitte l'entreprise — et du plan de carrière de l'individu — selon le modèle de F.G. Flamholtz</p>	<p>C'est une mesure individuelle</p>	<p>Les salaires futurs de l'employé et les calculs de probabilité</p>
<p>Plusieurs auteurs se sont inspirés de la méthode de E.G. Flamholtz : — B. Jaggi et H.S. Lau (1974) — P. Ogan (1976) — A.A. Tsaklanoganos (1980)</p>	<p>ou</p>	<p>Le coût de remplacement</p>	<p>Il faut donc : capitaliser les coûts liés au remplacement du personnel</p>	<p>C'est une mesure individuelle</p>	<p>Les coûts de remplacement du personnel.</p>

CHAPITRE 3

LES PRINCIPAUX MODÈLES D'ÉVALUATION DES RESSOURCES HUMAINES

Parmi les modèles d'évaluation des ressources humaines, nous avons dégagé et identifié les trois principaux modèles :

- le modèle socio-psychologique de R. Likert.
La « réponse » de R. Likert au problème de l'évaluation des ressources humaines contribue, à n'en pas douter, à mettre en relief les aspects fondamentaux d'une telle évaluation. L'actif humain étant un actif « particulier », un actif « pensant », il nous apparaît essentiel de prendre en compte les données spécifiques de cet actif. À cet égard, le modèle de R. Likert peut donc, sans contredit, servir de guide à la démarche en CRH.
- le modèle comptable de R.L. Brummet, E.G. Flamholtz et W.C. Pyle.
« La « comptabilisation » des ressources humaines exige, il va sans dire, l'introduction et le cheminement des données dans le système comptable. C'est pourtant une « vérité de La Palice » que l'on a tendance à négliger ou à oublier... À cet égard, il nous semble essentiel de présenter le modèle de ces auteurs, du moins dans ses grandes lignes.
- le modèle économique de E.G. Flamholtz
L'évaluation des ressources humaines, à ce qui se dégage de nos lectures sur le sujet, constitue la préoccupation fondamentale de la réflexion et de la recherche en CRH. Par contre, la définition des concepts et des notions retient très peu l'attention. L'apport de E.G. Flamholtz demeure, à cet égard, une tentative isolée et remarquable. Son modèle d'analyse de la composante de la valeur économique d'un individu pour une organisation apporte une contribution irremplaçable à la réflexion et à la recherche en CRH.

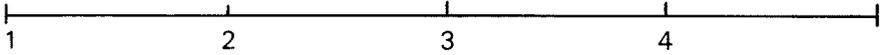
3.1. Le modèle socio-psychologique de R. Likert (1967)

Des études de R. Likert auprès d'échantillons de dirigeants ont contribué à identifier *les méthodes de gestion* jugées efficaces et, à l'opposé, les méthodes jugées les moins productives ¹¹⁵.

115. LIKERT, R. *New Patterns of Management*. New-York, McGraw-Hill, 1961, 279 p. ; LIKERT, R. *The Human Organization : Its Management and Value*, op. cit. Il est à noter que l'on retrouve également des notions sur les systèmes de gestion dans ces deux volumes.

Sur un continuum, les quatre systèmes s'ordonnent du système 1 au système 4, du système le moins productif au système le plus productif.

Ainsi : le système...



Les résultats de recherches effectuées par R. Likert ont confirmé l'hypothèse fondamentale sur laquelle repose son modèle, à savoir : les systèmes de gestion les plus proches du système 4 sont plus productifs, moins onéreux et engendrent un meilleur comportement des membres que les systèmes les plus proches du système 1 de gestion. L'hypothèse inverse s'applique aux systèmes de gestion qui se rapprochent le plus du système 1 de gestion.

Dans le *système 1*, nommé « autoritaire exploitif » ¹¹⁶, le supérieur commande et le subordonné obéit. C'est un système punitif dans lequel les employés sont soumis à de fortes pressions de la part de la direction.

Dans le *système 2*, nommé « autoritaire bienveillant » ¹¹⁷, la relation supérieur-subordonné demeure autoritaire mais l'autorité se fait bienveillante ; elle récompense. La pression est moins forte, mais elle demeure présente.

Dans le *système 3*, nommé « consultatif » ¹¹⁸, le supérieur sollicite les opinions de ses subordonnés, mais il conserve la prérogative de prendre des décisions. L'orientation de l'action vers des objectifs de performance remplace, du moins en grande partie, la pression et les contraintes.

Dans le *système 4*, nommé « participatif » ¹¹⁹, le supérieur peut donner des directives ; cependant les décisions, d'une façon générale, sont prises par le groupe concerné ; et ce, à chaque niveau de l'organisation.

Paradoxalement, à la question de R. Likert :

« In your experience what happens in a company when the senior officer becomes concerned about earnings and takes steps to cut costs, increase productivity, and improve profits ? (...) » ¹²⁰.

116. Selon la traduction française de E. Rinchar, E. de Diesbach, E. Bochet, Likert, R. op. cit. c'est la traduction de « Exploitive authoritative ».

117. LIKERT, R. ibidem, c'est la traduction de « Benevolent Authoritative ».

118. LIKERT, R. ibidem, c'est la traduction de « Consultative ».

119. LIKERT, R. ibidem, c'est la traduction de « Participative group ».

120. LIKERT, R. *The Human Organization : Its Management and Value*, op. cit., p. 11.

les dirigeants ont indiqué que la pratique courante consistait à « serrer la vis », selon notre expression, à appliquer le système 1 de gestion.

Cette contradiction met en lumière, selon R. Likert, l'incapacité du système d'information comptable traditionnel de produire des résultats complets. L'amélioration des résultats financiers, à court terme, peut, de fait, marquer la détérioration de l'organisation et compromettre son développement, du moins à long terme.

Aussi, selon R. Likert, l'évaluation des performances de l'entreprise est trop orientée à court terme ; le temps, est une variable-clé — selon son expression — dont il faudrait tenir compte. R. Likert nous propose donc, au moyen d'un questionnaire ¹²¹, d'identifier le système de gestion et de suivre son « état » en mesurant, à différents intervalles, les données socio-psychologiques. Les changements observés, mis en parallèle avec les résultats, indiquent le sens de l'évolution de l'entreprise.

Les variables du modèle

Plus précisément, le modèle de R. Likert fait appel à trois catégories de variables : les variables causales, les variables intermédiaires et les variables finales. Nous décrivons donc ces catégories ainsi que les dimensions qu'elles recouvrent.

Les variables causales ¹²². Ces variables portent sur trois grandes dimensions : les relations supérieurs-subordonnés, le mode de prise de décisions, les objectifs de performance. Voyons donc brièvement le sens que leur attribue R. Likert.

Le principe de relations coopératives entre supérieurs-subordonnés s'énonce comme suit :

« The leadership and other processes of the organization must be such as to ensure a maximum probability that in all interactions and all relationships with the organization each member will, in the light to his background, values and expectations, view the experience as supportive and one which builds and maintains his sense of personal worth and importance » ¹²³

121. L'on peut retrouver sous le titre « Profile of Organizational Characteristics » le libellé de ce questionnaire dans Likert R., op. cit., à l'appendice II, p. 196.

122. LIKERT, R. *New Patterns of Management*, op. cit., p. 103.

123. Pour des raisons méthodologiques, R. Likert ne prend en compte, dans son modèle, que les éléments sur lesquels l'organisation exerce une influence. Likert, R. *The Human Organization : Its Management and Value*, op. cit., p. 139.

Pour R. Likert, l'organisation efficace est formée d'un ensemble de groupes reliés entre eux par des membres qui appartiennent à deux groupes ; ils servent ainsi de relais entre les groupes. Ce modèle nommé « linking pin model » met l'accent sur l'intervention au niveau des groupes ; il insiste également sur le rôle des individus-clés en tant que leader du groupe et agent d'information. C'est, selon son modèle, la structure de prise de décision dans un système participatif. (voir la figure I)

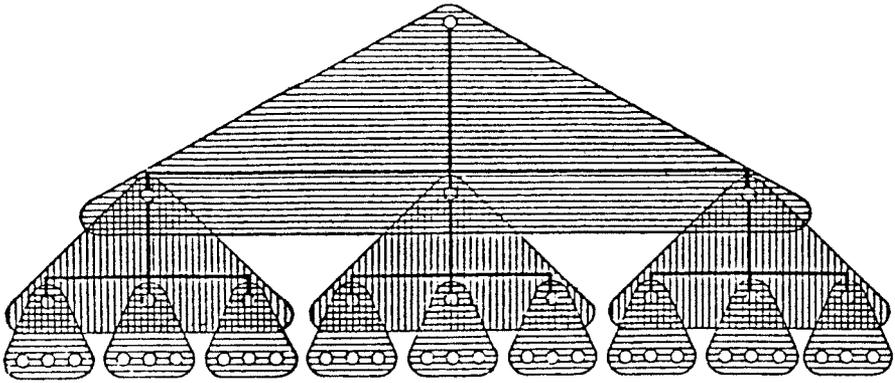


Fig. 8-1. The overlapping group form of organization. Work groups vary in size as circumstances require although shown here as consisting of four persons.

Figure I : Le modèle « linking pin » de R. Likert

Source : Likert, R. *New Patterns of Management*. New York, McGraw-Hill, 1961, p. 113 ; « Linking pin » peut être traduit par « chevilles d'attache » ou « agent de liaison » : Likert, R. *Le gouvernement participatif de l'entreprise*. Paris, Gauthiers-Villars Editeur 1974. Trad. de l'américain de *Human Organizations : Its Management and Value*, par E. Rinchart, E. de Diesbach, E. Bochet, p. 54.

Les deux variables causales, les relations supérieurs-subordonnés et la structure de prise de décisions constituent, dans le modèle de R. Likert, des conditions nécessaires, mais non suffisantes pour assurer la productivité de l'organisation. Celle-ci ne peut être obtenue sans que soient fixés des objectifs de performance élevés ; et ce, à tous les niveaux de l'organisation et auprès de chacun des membres ¹²⁴.

Les *variables intermédiaires* ¹²⁵. Ces variables indiquent l'état, la santé de l'organisation. Ce sont, par exemple, les attitudes envers les pairs,

124. LIKERT, R. *New Patterns of Management*, op. cit., p. 113.

125. LIKERT, R., op. cit. traduction de l'américain, c'est la traduction de « Intervening variables ».

la communication, les objectifs de performance parmi les pairs à tous les niveaux de l'organisation. En somme, ces variables mesurent le climat de l'organisation et l'efficacité collective de ses membres. Dans un système 4 de gestion, les attitudes des employés seront favorables et les objectifs de performance seront fixés en regard de l'excellence.

Les *variables finales* ¹²⁶. Ces variables se traduisent par les résultats obtenus par l'organisation quant à l'absentéisme et à la rotation du personnel, la productivité, les pertes ou les profits... Les données concernant ces résultats sont fournies par l'organisation. Il s'agit des résultats de l'exercice financier.

Le lien entre les trois catégories de variables, peut être décrit comme suit : les variables causales conditionnent les variables intermédiaires qui, à leur tour, agissent sur les variables finales. C'est ainsi que, en somme, R. Likert établit le lien entre les méthodes de direction, le climat de travail et la productivité de l'organisation. Les variables finales sont des variables dépendantes. Au tableau II, nous présentons le modèle de R. Likert selon l'interprétation que nous en avons faite ¹²⁷

L'entreprise qui pratique le système 3 ou le système 4 de gestion met l'accent sur les relations coopératives entre supérieurs et subordonnés, sur la participation (ou la consultation) dans la prise de décisions ; de plus, elle oriente son action vers des objectifs de performance élevés à tous les niveaux. Il s'en suivra — par conséquent — des attitudes favorables envers le supérieur, la confiance, la loyauté envers ce dernier et envers les pairs ; la communication sera excellente ; les objectifs de performance parmi les pairs à tous les niveaux seront élevés. En fin de compte, l'absentéisme et la rotation du personnel seront faibles ; la productivité, forte ; les pertes, peu élevées ; les frais généraux, bas ; et les bénéfices élevés ¹²⁸.

À l'opposé, dans *l'entreprise qui pratique le système 1 ou le système 2* de gestion, les relations supérieurs-subordonnés sont non coopératives, les décisions se prennent dans une structure autoritaire.

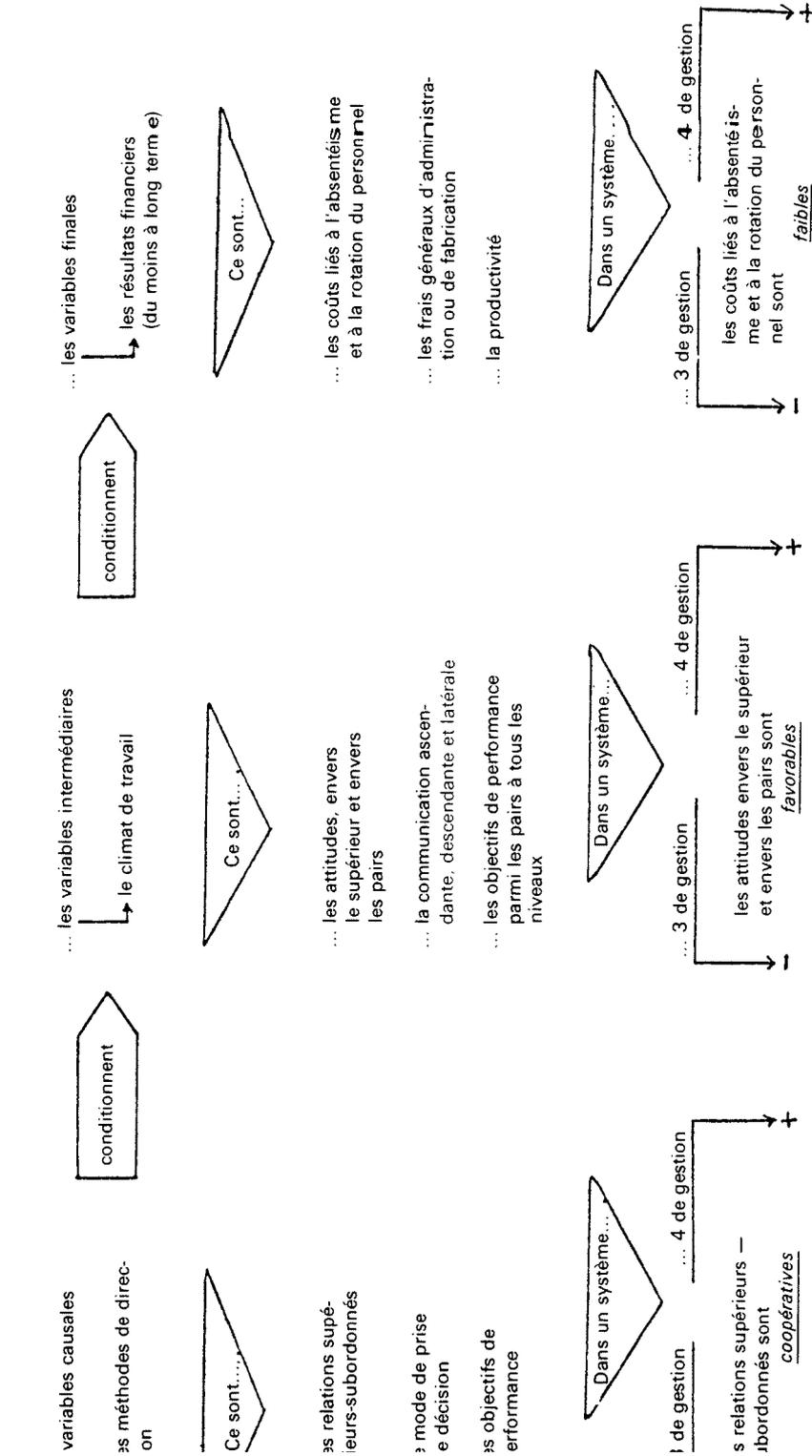
Ce système est caractérisé par une forte pression, des normes et des budgets serrés, des contraintes sur le personnel. À court terme, elle obtient une forte productivité due à l'obéissance basée sur la peur. Toute-

126. LIKERT, R. *ibidem*, c'est la traduction de « End-result variables ».

127. L'on peut trouver, à l'annexe I, le modèle original de R. Likert ainsi que sa traduction française. (Une note explicative accompagne le modèle).

128. L'essentiel de ce thème a été repris récemment, sous une autre forme, par Ouchi, W. *Théorie Z. Faire face au défi japonais*. InterÉditions, Paris, 1982, 252 p.

TABLEAU II LE MODÈLE DE R. LIKERT (SELON NOTRE INTERPRÉTATION)



... 1 de gestion

les décisions se prennent dans une structure de consultation ou de participation

les objectifs de performance sont élevés

Dans un système...

... 1 de gestion

la communication ascendante, descendante et latérale est excellente

les objectifs de performance parmi les pairs à tous les niveaux sont élevés

Dans un système...

... 1 de gestion

les frais généraux sont bas

la productivité est élevée

Dans un système...

... 2 de gestion

les relations supérieurs-subordonnés sont non coopératives

les décisions se prennent dans une structure autoritaire rigide ou bienveillante qui « punit » ou « récompense »

les normes de gestion du personnel, de même que les budgets sont contraignants

... 2 de gestion

les attitudes envers le supérieur et envers les pairs sont hostiles

la communication ascendante, descendante et latérale est mauvaise

les objectifs de performance parmi les pairs à tous les niveaux sont bas

... 2 de gestion

les coûts liés à l'absentéisme et à la rotation du personnel sont élevés

les frais généraux sont élevés

la productivité est faible

fois, cette méthode de direction va susciter des attitudes hostiles envers le supérieur, la méfiance, le manque de loyauté envers ce dernier et envers les pairs ; la communication sera mauvaise ; les objectifs de performance parmi les pairs seront peu élevés.

Ces attitudes vont se traduire, du moins à long terme, par de l'absentéisme élevé, du gaspillage... par une faible productivité ; donc, par une augmentation des coûts et par des bénéfices peu élevés — ou du moins, inférieurs à ceux que l'entreprise aurait pu atteindre.

Remarques

Nous attirons l'attention du lecteur sur un aspect important qui se dégage du modèle de R. Likert. Alors que les systèmes 1 et 2 diffèrent en nature des systèmes 3 et 4, la distinction entre le système 1 et le système 2 est une question de degré ; il en est de même pour les systèmes 3 et 4 de gestion.

Ainsi les deux premiers systèmes sont de nature autoritaire alors que les deux autres favorisent la participation des employés. L'autorité, dans le système 1, se fait rigoureuse ; dans le système 2, elle se fait paternaliste. Dans le système 3, l'on peut parler de consultation ; dans le système 4, de participation pleine et entière du groupe.

Les limites du modèle. Nous pouvons adresser à l'approche de R. Likert certaines critiques. R. Likert a démontré que le système 4 assure, du moins à long terme, l'efficacité de l'entreprise à condition, dit-il, que celle-ci soit « well managed ». L'auteur postule que la direction possède les qualités, les habiletés nécessaires à l'accomplissement de sa tâche ¹²⁹.

Selon le modèle de R. Likert, la valeur économique de l'employé découle de la relation entre le supérieur et son groupe d'employés. Le « savoir être » ou le « savoir agir » sont conditionnés unilatéralement par les méthodes de gestion d'une façon trop importante, à notre avis, d'une façon exclusive.

La structure de prise de décisions participative repose sur l'hypothèse que les individus désirent, et désirent tous, s'impliquer dans leur tâche à leur niveau hiérarchique. C'est une « généralisation » qu'il conviendrait d'interroger... ¹³⁰.

129. MAGNY, C. Introduction de la traduction française du volume de R. Likert *The Human Organization : Its Management and Value*, op. cit. p. XXVI.

130. Likert affirme, par contre, que si l'on postule que les individus ont l'occasion de participer, ils vont, de ce fait, s'impliquer dans leur milieu de travail.

Nous pouvons nous demander si la structure de prise de décisions qu'il propose, est celle qui convient le mieux à la formulation d'objectifs de performance élevés. Les membres du groupe ne pourraient-ils pas avoir tendance à « niveler » leur performance ¹³¹.

Plus fondamentalement, le modèle postule un lien causal entre les variables causales, les variables intermédiaires et les variables finales. La relation ne pourrait-elle pas être biunivoque et conditionnelle ?

Les conditions générales de l'organisation : la localisation, l'état du matériel, l'importance du fonds de roulement... ; les facteurs externes : la concurrence, l'état de l'économie..., tous ces éléments n'appartiennent pas à la catégorie des variables causales. C'est un choix méthodologique de l'auteur ; c'est aussi une limite du modèle.

La contribution distinctive de l'auteur à la CRH. Par ailleurs, les études de R. Likert auprès d'échantillons de dirigeants ont contribué à identifier les méthodes de gestion jugées les plus efficaces et, à l'opposé, les méthodes jugées les moins productives.

De plus, l'auteur a contribué à mettre en lumière l'incapacité du système d'information comptable traditionnel de produire des résultats complets. L'amélioration des résultats financiers à court terme peut, de fait, masquer la détérioration de l'organisation et compromettre son développement, du moins, à long terme.

Enfin, il propose une méthode pour évaluer les ressources humaines qui prend en compte la capitalisation des coûts ainsi que la nature particulière de ces ressources.

3.2 Le modèle comptable de R.L. Brummet, E.G. Flamholtz et de W.C. Pyle (1968)

À la suite des recherches de R. Likert, une équipe de comptables formée de R.L. Brummet, E.G. Flamholtz et W.C. Pyle ¹³² a mis en place à la R.G. Barry Corporation ¹³³, comme nous l'avons déjà mentionné, un

131. R. Likert s'inscrit en faux contre une telle affirmation.

132. Les auteurs ont traité du modèle comptable dans plusieurs textes. BRUMMET, R.L., E.G. Flamholtz, W.C. Pyle. « Accounting for Human Resources ». *Michigan Business Review*, March 1968, pp. 18-22. BRUMMET, R.L., E.G. Flamholtz, W.C. Pyle. « Human Resource Measurement — A Challenge for Accountants ». *The Accounting Review*, April 1968, pp. 217-224. BRUMMET, R.L., E.G. Flamholtz, W.C. Pyle. Human Resource Measurement Accounting : Development and Implementation in Industry » *The Foundation for Research on Human Behavior*, 1969, 93 p. BRUMMET, R.L., W.C. Pyle, E.G. Flamholtz. « La comptabilisation des ressources humaines ». Synopsis, Janvier-février 1970, pp. 49-60. Article reproduit de la revue *Personnel*, Juin 1970, pp. 37-47.

133. Nous reviendrons sur cette application pratique de la CRH à l'article 5.1.

système de CRH. L'évaluation des ressources humaines, dans ce système, fait appel à la notion de coûts originaires. Elle se rapproche donc, à cet égard, de la comptabilité traditionnelle.

La première phase de la CRH, en 1968, visait à mesurer l'investissement que représente un groupe de quatre-vingt-quinze cadres. L'on prévoyait étendre la CRH ultérieurement à d'autres catégories de personnel. Les chercheurs ont donc mis en place un système comptable pour prendre en compte les coûts d'acquisition¹³⁴. Ils ont, de plus, mesuré les coûts de remplacement et évalué les données socio-psychologiques — à l'aide du modèle de R. Likert.

Le modèle comptable — illustré à la figure II ci-après — peut être décrit ainsi :¹³⁵

À l'étape 1, il s'agit tout d'abord de différencier les coûts propres aux ressources humaines des « autres coûts » de l'entreprise. Les premiers seront traités dans le système de CRH et les seconds, dans le système comptable général.

À l'étape 2, les coûts propres aux ressources humaines sont divisés en deux catégories : en charges d'exploitation — s'il s'agit de sommes engagées pour un seul exercice financier — ou en investissements (dépenses en capital) s'il s'agit de sommes engagées à long terme.

Les charges d'exploitation seront passées à l'état des résultats comme il est usuel de procéder ; et le solde amorti des investissements sera présenté à l'actif du bilan — ce qui est l'apport spécifique de la CRH.

À l'étape 3, les investissements sont inscrits dans l'un des six comptes du grand livre général, selon leur nature, soit dans les comptes de recrutement, d'embauche, d'apprentissage, de familiarisation, de formation ou de développement.

À l'étape 4, les investissements sont ventilés au compte personnel de chacun des cadres, compte du grand livre auxiliaire. Il faut, par ailleurs, affecter le compte « Impôts sur le revenu reportés » car toutes les dépenses en personnel sont admissibles et le compte « Bénéfices non répartis ».

À l'étape 5, à la fin de l'exercice financier, les investissements sont amortis sur une double base : sur la durée maximale, c'est-à-dire l'âge normal

134. Depuis 1966, ces chercheurs de l'Université de Michigan préparaient, en collaboration avec les dirigeants de l'entreprise, la mise en place du système en CRH.

135. BRUMMET, R.L., E.G. Flamholtz, W.C. Pyle, « Human Resource Measurement — A Challenge for Accountants » op. cit., pp. 221-224.

de la retraite et sur la durée prévue, c'est-à-dire la probabilité de garder le cadre jusqu'à l'âge de sa retraite. Le calcul de la durée prévue prend en compte plusieurs variables : l'âge, l'ancienneté, le niveau de la fonction, l'état civil, la satisfaction professionnelle...

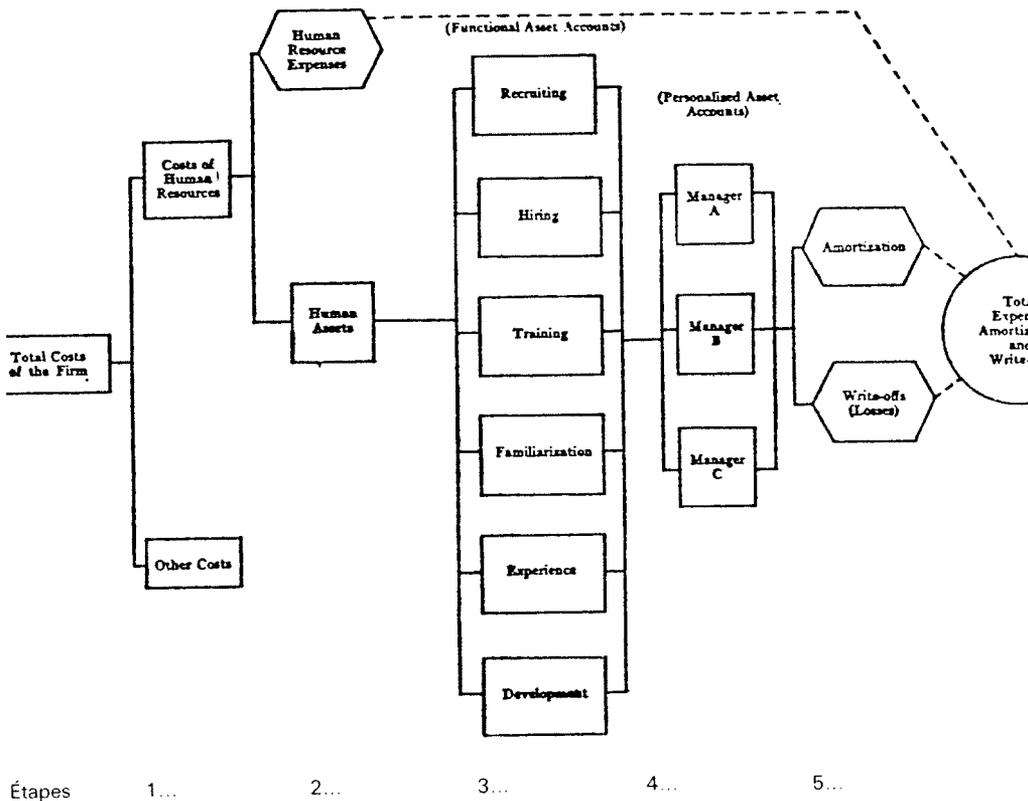


Figure II : Le modèle du système de comptabilisation des ressources humaines pour les cadres.

Source : Brummet, R.L., E.G. Falmholtz, W.C. Pyle. Human Resource Measurement — A Challenge for Accountants. *The Accounting Review*, April 1968, p. 222.

Le solde non amorti des investissements est rayé des livres si un cadre quitte l'entreprise.

Les coûts directs (les dépenses liées à une activité précise, recrutement...) et les coûts indirects (les allocations de salaires pendant une période de formation...) sont pris en compte à titre d'investissements.

À partir des coûts historiques ajustés annuellement aux fluctuations de prix, le système de CRH fournit aux gestionnaires le coût de remplacement moyen pour chaque poste de cadre.

De plus, des indices ont été élaborés pour recouper les chiffres obtenus au moyen de calculs. Ainsi, par exemple, les auteurs ont recueilli des données socio-psychologiques auprès de personnel-cadre à l'aide de questionnaires, selon le modèle de R. Likert. Les résultats ont été rapprochés des montants d'investissements afin de vérifier l'exactitude de ceux-ci.

Notons que, depuis 1974, pour diverses raisons l'entreprise a cessé de publier le bilan incluant l'actif humain. Le nombre de visiteurs et de demandes d'informations est une de ces raisons.

Les limites du modèle. Nous pouvons adresser à l'endroit de cette méthode d'évaluation une critique fondamentale. Avec le temps, les coûts originaires s'éloignent de plus en plus de la valeur véritable du « capital humain » ; il n'est pertinent que les premières années de l'investissement. Cette même remarque pourrait être généralisée à tout investissement... Par exemple, alors que les auteurs avaient établi le coût de remplacement de près de cent cadres à un million de dollars, la valeur comptable établie au coût d'origine atteignait à peu près six cent mille dollars ¹³⁶.

Nous pouvons également nous demander si la valeur des ressources humaines établie, selon cette méthode représente, d'une façon adéquate, la valeur propre de ces ressources. À notre avis, rien n'est moins sûr...

Est-il nécessaire de souligner que les limites inhérentes à la comptabilité traditionnelle se répercutent sur ce modèle : ventilation des coûts, imputation des frais, établissement de l'amortissement... Et l'on ne saurait, à notre avis, formuler envers cette approche des exigences qui soient sans commune mesure avec les critiques que l'on pourrait adresser à la comptabilité traditionnelle ¹³⁷.

La contribution distinctive des auteurs à la CRH. Le fait de s'inscrire dans l'approche comptable traditionnelle constitue, à n'en pas douter le principal mérite de cette méthode. De ce fait, son acceptation peut être plus large, toutes choses égales d'ailleurs.

136. RHODE, J.C., E.C. Lawler III, G.L. Sundem, op. cit. p. 17.

137. ROUSSEAU, L. Revue de livres. La comptabilité sociale de L.P. Lauzon, Éditions Sciences et Culture Inc., 1981, 313 p. *Gestion revue internationale de gestion*, Septembre 1982, Vol. 7, no 3, p. 62.

Mais face aux ressources humaines, s'agit-il d'adopter une méthode qui facilite — ou mieux : rend moins difficile — la présentation de l'information aux états financiers ; ou s'agit-il d'adopter une méthode qui réponde le mieux à la finalité de la CRH, à savoir : servir d'aide à la prise de décision ?

Depuis plusieurs années, la méthode basée sur les coûts historiques fait l'objet de vives discussions parmi les comptables et au sein des utilisateurs internes et externes des états financiers. Son utilité dans la prise de décision est remise en question. Déterminer le montant de l'investissement au moyen des coûts historiques, tel que le proposent les auteurs : est-ce la meilleure solution ? À moins que ce ne soit, à l'heure actuelle, la moins pire des solutions...

Signalons que de l'avis de R.L. Woodruff, vice-président des ressources humaines de la R.G. Barry Corporation, cette méthode présente, entre autres, les avantages suivants : ¹³⁸

- Le système d'information sur les ressources humaines peut contribuer à améliorer la planification et la prise de décision concernant ces ressources.
- Le fait de traiter des coûts liés aux ressources humaines comme des investissements peut susciter un intérêt plus grand que lorsque ces coûts sont traités comme des frais courants. Le développement, par exemple, des ressources humaines a été perçu d'une façon plus positive.
- Les rapports de CRH présentent des éléments utiles — indispensables, dirions-nous — à la gestion du personnel, par exemple, les pertes liées à la rotation du personnel.
- Enfin, la CRH permet de présenter des résultats plus réels que la méthode comptable conventionnelle, du fait, par exemple, de comptabiliser les investissements et l'amortissement liés aux ressources humaines.

3.3 Le modèle économique de E.G. Flamholtz (1972)

E.G. Flamholtz ¹³⁹ a réalisé une analyse poussée de la composante de la valeur économique d'un individu pour une organisation. Selon cette

138. WOODRUFF, R.L. Jr. « Human Resource Accounting ». *CA / Magazine*, September 1970, pp. 156-161, pp. 160-161.

139. FLAMHOLTZ, E.G. « Assessing the Validity of a Theory of Human Resource Accounting : a Field Study » *Journal of Accounting Research*, Supplement « Empirical Research in Accounting : Selected Studies », 1972, pp.

analyse, il ressort, en bref, que la valeur économique d'un employé est conditionnée par deux facteurs — voir la figure III — : d'une part, par les attributs individuels, i.e. les aptitudes pour apprendre et les traits de caractère d'un individu, lesquels font appel à trois sous-composantes : les capacités et compétences, le niveau d'activation (c'est la contrepartie neuro-psychologique de la notion de motivation), les attitudes. Ce dernier élément a été ajouté à la suite d'une recherche empirique ; d'autre part, la valeur économique d'un employé est conditionnée par les déterminants organisationnels, i.e. la structure et le style de management, lesquels déterminent le rôle attribué à l'individu et le système de sanctions (récompenses ou blâmes) ¹⁴⁰.

De l'interaction de ces deux facteurs, les attributs individuels et les déterminants organisationnels, l'on peut dégager, selon E.G. Flamholtz, deux éléments : la valeur conditionnelle de l'individu, en regard de la productivité (en termes de performance attendue), de la transférabilité et de la « promotabilité » ¹⁴¹ selon les services attendus de l'individu dans son poste actuel ou éventuel ; et la probabilité de garder l'individu comme membre de l'organisation selon la satisfaction de l'individu envers l'organisation et, réciproquement, selon la satisfaction de l'organisation envers l'individu. ¹⁴²

La combinaison de ces deux derniers éléments, la valeur conditionnelle de l'individu et la probabilité de garder l'individu dans l'organisation détermine l'espérance mathématique de la valeur d'un individu par rapport à une organisation donnée, toujours selon le modèle de E.G. Flamholtz.

Ce modèle fait donc appel à trois catégories de variables : des variables causales (les attributs individuels et les déterminants organisationnels) ; des variables intermédiaires (la valeur conditionnelle de l'individu et la probabilité de garder l'individu dans l'organisation) ; une variable finale ou de résultat (l'espérance mathématique de la valeur d'un individu pour une organisation). Sous cet aspect méthodologique, ce modèle s'apparente, à notre avis, au modèle de R. Likert que nous avons exposé précédemment, à l'article 3.1 de ce chapitre.

140. MARQUES, E., op. cit. pp. 44-49. L'auteur présente une description détaillée du modèle de E.G. Flamholtz.

141. Selon le terme utilisé par E. Marques, terme que nous retrouvons dans la figure I.

142. Plus précisément, il s'agit du complément de la probabilité que l'employé quitte l'entreprise.

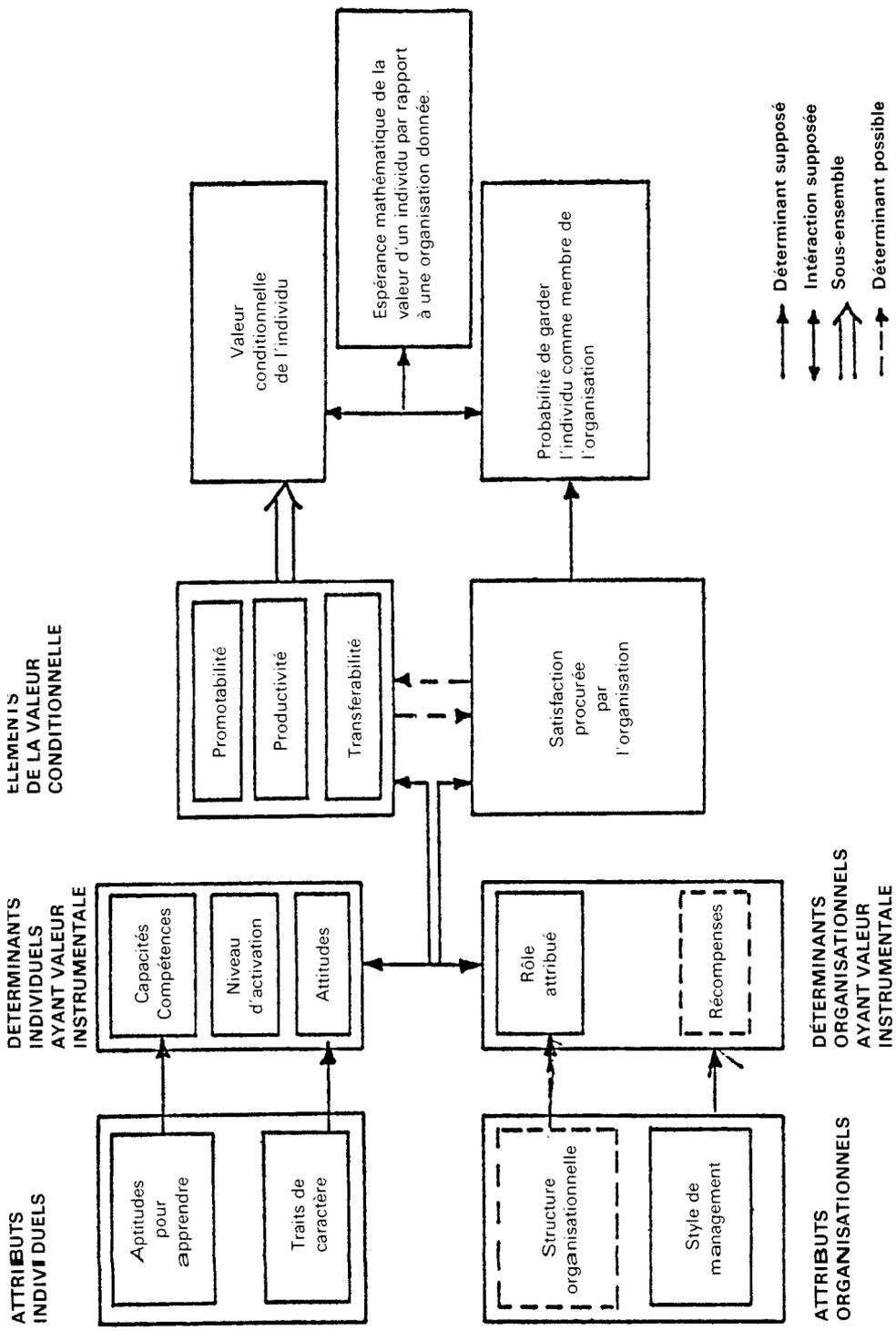


Figure III : Le modèle de E.G. Flamholtz pour décrire les composantes de la valeur d'un individu pour une organisation donnée.

Plus fondamentalement, l'analyse de la composante de la valeur d'un employé de E.G. Flamholtz renvoie aux deux dimensions du concept de capital humain : la personne et les aptitudes. Elle prend en compte le « savoir faire » et le « savoir être », de même que le « savoir agir »... Elle représente donc, à notre avis, la transaction individu-organisation sous plusieurs aspects, sous l'angle économique, psycho-social, politique, organisationnel...¹⁴³

Pour calculer la valeur d'un individu pour une organisation, E.G. Flamholtz propose la formule suivante :¹⁴⁴

$$ES = \sum_{i=1}^n S_i P(S_i)$$

- où ES est les revenus futurs actualisés (d'un individu)
 S_i est l'état de service (selon le plan de carrière)
 $P(S_i)$ est la probabilité de réalisation de l'état de services.

L'état de services comprend deux dimensions :

- le niveau hiérarchique, par exemple, inférieur, moyen, supérieur (service levels)
- le niveau de performance, par exemple, moyen, au-dessous de la moyenne, au-dessus de la moyenne (service groups).

Les revenus peuvent être évalués de deux façons :

- selon la méthode « prix-quantité » (price-quantity method), par exemple, le montant des ventes pourrait être un critère valable dans le cas d'un vendeur
- selon la méthode « du revenu » (income method), par exemple, l'allocation à chaque individu du montant total des ventes prévues.

Il s'agit dans les deux cas, de montants actualisés.

Les limites de la méthode. La mesure de l'évaluation de l'employé de E.G. Flamholtz renvoie à la théorie économique car elle est basée sur l'actualisation des revenus futurs ; elle fait place, de plus, à la préoccupation organisationnelle car elle tient compte du plan de carrière et des états de

143. BELCHER, D.W., op. cit., pp. 3-16.

144. FLAMHOLTZ, E.G. « A Model for Human Resource Valuation : a Stochastic Process with Service Rewards ». *The Accounting Review*, April 1971, pp. 253-267.

services. Par ailleurs, les dimensions psycho-sociale et politique ne sont pas prises en compte dans la mesure. Nous pouvons donc relever, à ce qu'il nous semble, un écart entre le contenu théorique de la valeur économique de l'individu pour une organisation et le modèle d'évaluation de cette valeur, dans l'approche de E.G. Flamholtz.

Essentiellement, tous relèvent deux faiblesses dans le modèle de E.G. Flamholtz portant sur l'actualisation des revenus. D'une part, le calcul des probabilités qu'il nécessite peut s'avérer complexe et coûteux : d'autre part, la prévision de l'évolution de l'employé au sein de l'entreprise présente des aspects assez aléatoires. D'ailleurs, E.G. Flamholtz reconnaît les limites de son modèle.

En somme, l'incontestable utilité de cette méthode pour une gestion efficace des ressources humaines n'a d'égale que sa difficulté et ses coûts de mise en application.

Rappelons que l'emploi de la valeur actualisée que préconise cette méthode n'est pas conforme aux « principes comptables généralement reconnus »¹⁴⁵

La contribution distinctive de l'auteur à la CRH. En plus des recherches effectuées sur la notion du capital humain appliquée à l'entreprise — dont le modèle économique est issu — E.G. Flamholtz a également réalisé plusieurs études empiriques qui ont contribué à faire avancer la recherche en CRH.

Peu de chercheurs, il faut le dire, ont mis à jour les notions que sous-tendent leur modèle. De ce point de vue, l'apport de E.G. Flamholtz constitue un remarquable effort en ce sens, comme nous le soulignons plus tôt au début de ce chapitre.

Après R. Likert, les propositions et les modèles de E.G. Flamholtz ont constitué des stimulants pour plusieurs chercheurs.

La tâche d'évaluer les ressources humaines nous semble essentielle ; mais elle n'en demeure pas moins une tâche extrêmement ardue, et délicate. En dépit des efforts des chercheurs et des qualités certaines de leur modèle, le problème de la quantification des ressources humaines est loin d'être résolu...

Par ailleurs, en comptabilité, le problème de la mesure¹⁴⁶ n'est ni un problème récent ni un problème facile à régler. Il porte sur nombre de

145. Comme nous le signalions à l'article 2.2 du chapitre 2.

146. Au problème de la mesure s'ajoute le problème de la répartition entre les exercices financiers.

transactions dont la complexité varie, par exemple : du troc, de l'acquisition de plusieurs biens lors d'une transaction globale... aux baux à long terme, aux caisses de retraite. Sur nombre de ces sujets, nous pouvons noter un écart entre la théorie comptable et la pratique et des désaccords entre les praticiens. Le débat n'est donc pas clos...

L'évaluation de l'actif humain présente, sans conteste, des aspects particuliers, mais elle ne constitue pas un problème isolé de mesure. Elle reçoit, à notre avis, de la part des comptables, la même réserve que les « autres » problèmes complexes de mesure pour lesquels il est difficile de trouver une solution immédiate et pratique ¹⁴⁷.

147. SKINNER, R.M., op. cit. p. 344.

CHAPITRE 4

LA RECHERCHE EMPIRIQUE

Au cours de notre recherche empirique, nous avons, à l'aide du modèle de R. Likert, évalué le système de gestion de quatre établissements d'une entreprise de la région de Montréal. Nous avons pu ainsi établir la valeur courante des ressources humaines de chacun des établissements. Par contre, l'entreprise ne disposait pas du montant de ses investissements en ressources humaines ; elle n'utilisait pas, non plus, de modèles sur les mouvements de son personnel ni de statistiques ou de plans de carrière.

Faute de données de base, nous avons établi le montant de la capitalisation à partir d'une évaluation sommaire obtenue lors d'une enquête auprès de cadres de l'entreprise. À partir de ces données, quatre bilans comparatifs ont été dressés ; et cela, exclusivement, à titre indicatif. Vu le caractère restreint de cette démarche, ces bilans ne seront pas reproduits dans le cadre du présent texte. Nous communiquerons, toutefois, les résultats qui ont été obtenus.

4.1 L'hypothèse de recherche

Plus précisément, à partir du modèle de R. Likert, nous avons formulé l'hypothèse de recherche suivante :

« Le système de gestion participatif contribue, selon R. Likert, à créer un climat favorable qui assure l'obtention de résultats supérieurs, du moins à long terme. Par conséquent, l'établissement d'une entreprise dont le système de gestion se rapproche du système 4 de R. Likert présente de meilleurs résultats que celui qui s'en éloigne davantage ».

En somme, il s'agissait d'identifier le système de gestion de chacun des établissements, puis de mettre en parallèle ce système et les résultats financiers obtenus par l'établissement. L'établissement qui pratique le système 3 ou le système 4 de gestion devait — selon l'hypothèse de recherche — présenter de meilleurs résultats que l'établissement qui pratique le système 1 ou le système 2 de gestion.

4.2 La méthodologie

L'entreprise et les établissements. Afin de préserver l'anonymat de l'entreprise, nous ne pouvons communiquer au lecteur que des rensei-

gnements généraux. Nous tenterons, néanmoins, de préciser, au mieux, le contexte de la recherche.

L'entreprise, dont il est question dans ce texte, œuvre dans la vente en gros et au détail d'une grande variété de biens durables. En 1980, au moment de l'étude, son chiffre d'affaires annuel, au Québec, s'élevait à plus de cent cinquante millions ; elle comptait plus de deux mille employés et plus de vingt établissements.

Les quatre établissements choisis et nommés A, B, C, D étaient tous de la région de Montréal et ils présentaient les mêmes caractéristiques, à savoir : ils pratiquaient la vente au détail de biens similaires selon une mise en marché et des politiques d'achat, de vente... établies par le siège social.

La population et l'échantillon. La population des employés des quatre établissements avait été interrogée dans le cadre d'une autre étude à laquelle nous avons participé. L'objectif du questionnaire était de recueillir l'opinion des employés sur divers sujets dans le but d'établir un diagnostic organisationnel.

De ce matériel disponible, un échantillon a été établi a posteriori. Nous n'avons retenu que les questionnaires des employés à temps complet, selon la définition qu'en donne l'entreprise, afin de conserver l'homogénéité de l'échantillon et de ne retenir que des réponses significatives, en regard de notre étude.

L'élaboration d'échelles de mesures. Une des principales tâches de notre recherche a consisté à construire des échelles de mesures. Pour ce faire, nous avons sélectionné dans le questionnaire Pierre B. Lesage et *al.* auquel les employés avaient répondu des énoncés qui correspondaient, selon notre jugement, à l'une des catégories du modèle de R. Likert ; après épuration, trente énoncés ont été retenus.

Les énoncés choisis ont ensuite été regroupés en deux catégories selon qu'ils mesuraient des variables causales ou des variables intermédiaires. Il s'agissait de faire l'équivalence entre l'instrument de mesure utilisé et le modèle de R. Likert.

La classification des énoncés. La plus grande difficulté liée à l'élaboration d'échelles de mesures a été de classer chacun des énoncés soit comme une variable causale soit comme une variable intermédiaire. R. Likert reconnaît la difficulté de cette tâche. Il écrit à ce sujet :

« The causal, intervening, and end-result variables can be thought of appropriately as comprising a complex network with many interde-

pendent relationships. This network concept contributed to an understanding of two important points. It helps to explain the difficulties which are encountered when an attempt is made to classify organizational variables into causal, intervening, and end-result categories. It helps also to account for the deviations often found in particular organizational situation concerning some variables which are not functioning in accordance with the way they have been classified in an overall scheme »¹⁴⁸.

La classification d'un énoncé dans l'une ou l'autre de ces catégories doit s'effectuer, selon R. Likert, en fonction du milieu organisationnel qui fait l'objet de l'intervention. Il n'existe donc pas de classification unique ni de classification définitive. Au contraire, celle-ci doit suivre l'évolution de l'entreprise.

Par ailleurs, le fait qu'une variable soit désignée causale ou intermédiaire, n'est pas sans revêtir une signification et une importance particulières au niveau de l'intervention. En effet, selon R. Likert, toute action en vue d'améliorer le climat de l'entreprise, pour être efficace et durable, doit porter sur les variables causales.

Lorsque, au meilleur de notre jugement¹⁴⁹, l'énoncé correspondait à une activité de la direction de l'établissement, il a été défini comme une variable causale ; lorsque l'énoncé se rapportait à une conséquence d'une action de la direction, il a été défini comme une variable intermédiaire.

Les limites de l'instrument de mesure. L'instrument de mesure utilisé ne présentait pas d'échelle ordinale, contrairement à celui de R. Likert ; le choix des réponses était limité à « Vrai » « Faux » « Pas d'opinion »¹⁵⁰. Par conséquent, le chevauchement des systèmes 1 et 2 de gestion et des systèmes 3 et 4 de gestion dont la distinction est une question de degré a été inévitable dans la règle d'interprétation des énoncés ; nous n'avons donc pu partager le système 1 ou 2 ni le système 3 ou 4.

148. LIKERT, R. *The Human Organization : Its Management and Value*, op. cit. p. 140.

149. Nous nous sommes inspirée du questionnaire de R. Likert et des indications que l'auteur fournit — principalement dans son volume : « *The Human Organization : Its Management and Value* » ; chapitre 8, appendices II et III, ainsi que de la connaissance que nous avions de l'entreprise au moment de l'étude.

150. Nous n'avons pas pris en considérations cette dernière réponse : elle ne permettait aucunement d'identifier un système de gestion. Par ailleurs, pour juger de l'influence sur les résultats du taux de répondants qui n'ont pas émis d'opinion, nous avons effectué une analyse complémentaire. À la suite de cette analyse, nous avons conclu que ce taux de répondants n'avait pas affecté, d'une façon sensible, les résultats.

TABLEAU III LES ÉCHELLES DE MESURES

Le mesure des variables causables		La règle d'interprétation (note 2 — à la fin du tableau)	
L'énoncé (note 1 — à la fin du tableau)	Vrai	Faux	
	Système ...	Système...	
no 01	Quand j'ai un problème, la direction m'aide à le résoudre de façon satisfaisante	3 ou 4	1 ou 2
no 02	La direction « de l'établissement » nous fournit ce qu'il faut pour bien faire notre travail	3 ou 4	1 ou 2
no 03	La direction communique ses directives de façon claire et précise	3 ou 4	1 ou 2
no 04	Il est rare qu'on me demande comment je pense que mon travail devrait être fait	1 ou 2	3 ou 4
no 05	On me demande souvent mon opinion quand il y a des décisions à prendre concernant mon travail	3 ou 4	1 ou 2
no 06	J'ai l'occasion d'utiliser ma créativité dans mon emploi	3 ou 4	1 ou 2
no 07	Il est rare qu'on utilise mes idées pour améliorer le fonctionnement « de l'établissement »	1 ou 2	3 ou 4

Dans un système 3 ou 4...
la direction manifeste un « intérêt psychologique » envers ses employés : elle s'intéresse à leurs problèmes et elle leur accorde son aide.

la direction fournit, selon ses possibilités financières, à chaque employé ou à chaque groupe, les moyens matériels nécessaires à l'exécution de la tâche qui leur est confiée.

la direction transmet à ses employés ses attentes, d'une manière ouverte : les communications y sont franches, « transparentes » même.

la direction s'efforce d'obtenir et d'utiliser, de façon constructive, les idées et les opinions des employés concernant leur travail

dans le processus de prise de décision concernant leur travail, la direction consulte les employés d'une façon régulière

la direction favorise l'expression de motivation interne ; elle permet à l'employé de se réaliser tout en participant à l'atteinte des objectifs de l'entreprise

la direction s'efforce d'obtenir les opinions et les suggestions des employés et d'y amener une suite constructive, autant que possible

no 08	La direction « de l'établissement » sait récompenser les employés qui font du meilleur travail que les autres	3 ou 4	1 ou 2	la direction utilise des moyens positifs (des récompenses) pour motiver les employés et pour marquer son appréciation face à la tâche accomplie par chacun d'eux
no 09	La direction « de l'établissement » sait utiliser les ressources humaines de façon efficace	3 ou 4	1 ou 2	la direction pratique une saine gestion des ressources humaines auxquelles elle accorde une importance primordiale
no 10	La direction devrait convoquer plus souvent des réunions avec tout le personnel pour discuter de ce qui se passe	1 ou 2	3 ou 4	la direction partage volontiers ses informations avec le groupe d'employés et cela, d'une façon régulière et suffisante
no 11	Les réunions de la direction avec tout le personnel sont la plupart du temps une perte de temps	1 ou 2	3 ou 4	la direction transmet au groupe d'employés des informations utiles et pertinentes ; elle sait susciter et maintenir leur intérêt
no 12	Nous sommes mal renseignés sur ce qui se passe dans l'établissement	1 ou 2	3 ou 4	la direction s'assure que l'interaction et la communication soient suffisantes et de qualité, tant entre les individus qu'entre les groupes
no 13	J'ai habituellement une charge de travail raisonnable	3 ou 4	1 ou 2	la direction confie à l'employé, ou au groupe d'employés, une tâche qui assure la réalisation de performances élevées mais qui n'occasionne aucune pression indue
no 14	J'ai trop souvent plus d'ouvrage que je peux en faire	1 ou 2	3 ou 4	la direction formule des attentes envers ses employés, mais elle ne réclame pas plus d'efforts qu'ils ne peuvent raisonnablement en fournir.
no 15	Je me sens obligé de travailler à la course toute la journée	1 ou 2	3 ou 4	la direction exige des employés des efforts soutenus et raisonnables mais sans exercer de pression ; les « urgences » se font rares.
no 16	Je me sens trop surveillé dans mon travail	1 ou 2	3 ou 4	la direction fait confiance à ses employés ; elle utilise des méthodes de contrôle, d'une façon ouverte et positive, dans l'objectif de guider leurs efforts.
no 17	La direction « de l'établissement » tolère trop facilement les employés qui se traînent les pieds	1 ou 2	3 ou 4	la direction motive ses employés afin qu'ils puissent atteindre des objectifs de performance élevés ; les traîne-pieds n'y ont pas leur place

TABLEAU III LES ÉCHELLES DE MESURES (SUITE)

La mesure des variables causables

L'énoncé (note 1 — à la fin du tableau)

La règle d'interprétation (note 2 — à la fin du tableau)

Vrai Faux

Système... Système...

LA MESURE DES VARIABLES INTERMÉDIAIRES

no 18	Je me sens à l'aise pour parler de mes problèmes à la direction * de l'établissement *	3 ou 4	1 ou 2	L'attitude coopérative de la direction suscite la confiance des employés, ceux-ci sont donc à l'aise pour parler de leurs problèmes
no 19	Il m'arrive trop souvent d'avoir à faire le travail d'un autre	1 ou 2	3 ou 4	chacun accomplit sa tâche, chacun coopère volontiers avec les autres ; en somme, chacun assume ses responsabilités en tant qu'individu et en tant que membre du groupe
no 20	« Dans mon unité », il y a trop souvent des gens qui ne travaillent pas aussi fort qu'ils le devraient	1 ou 2	3 ou 4	les employés fournissent des efforts soutenus afin d'atteindre les objectifs de performance qui ont été fixés
no 21	Les gens * de mon unité * m'aident lorsque je suis surchargé de travail	3 ou 4	1 ou 2	les employés se montrent prêts à appliquer le principe de rapports coopératifs entre eux, à l'intérieur de leur unité
no 22	Les gens s'aident bien * d'une unité * à l'autre	3 ou 4	1 ou 2	les attitudes favorables et coopératives se retrouvent entre les employés, non seulement à l'intérieur de l'unité, mais aussi d'une unité à l'autre
no 23	À mon avis, la grosse majorité des gens ici travaillent ensemble en vue du succès * de l'établissement *	3 ou 4	1 ou 2	l'ambiance de travail est telle que les employés adhèrent aux objectifs organisationnels et participent collectivement à la réalisation de ces objectifs

no 24	À tout considérer, les gens à mon niveau dans « l'unité » où je travaille sont des gens efficaces dans leur travail	3 ou 4	1 ou 2	les employés sont efficaces, ils se perçoivent comme tels et il perçoivent les autres de la même façon — y compris la direction.
no 25	Cela me plaît de travailler dans « cet établissement »	3 ou 4	1 ou 2	les pratiques de gestion, sans pression ni sans laisser-aller, créent un climat de travail favorable et entraînent la satisfaction des employés
no 26	Avoir le choix, j'aimerais beaucoup mieux travailler dans un autre « établissement de l'entreprise »	1 ou 2	3 ou 4	les employés éprouvent de la satisfaction dans leur milieu de travail et ils manifestent un esprit de loyauté envers l'établissement
no 27	Je pense que ceux qui songent à quitter « cet établissement » font bien	1 ou 2	3 ou 4	les employés travaillent dans un climat favorable ; ils ne songent pas à quitter ce milieu et ils estiment que les autres devraient penser de la même façon
no 28	J'encouragerais un de mes amis à venir travailler dans « cet établissement »	3 ou 4	1 ou 2	les employés sont prêts à recommander leur établissement à des amis ; la « description réaliste » qu'ils peuvent en faire s'avère, somme toute, positive
no 29	« Notre établissement » est un des meilleurs de l'entreprise	3 ou 4	1 ou 2	les employés développent un esprit de fierté envers « leur » établissement au succès duquel ils apportent « leur » collaboration
no 30	C'est un motif de fierté pour les gens de dire qu'ils travaillent dans « cet établissement »	3 ou 4	1 ou 2	un sentiment de fierté des employés s'ajoute un sentiment d'appartenance ; ils ont une image positive de leur milieu de travail et ils la transmettent volontiers en public.

Note 1 : Il s'agit des énoncés sélectionnés du questionnaire Pierre-B. Lesage et al.

Note 2 : Afin de respecter l'anonymat de l'entreprise, nous avons remplacé certains termes des énoncés par des termes neutres qui ont été placés entre guillemets. Ainsi parle-t-on d'entreprise, d'établissement et d'unité.

En regard de la réponse « vrai » ou « faux », nous avons établi une règle d'interprétation conformément au modèle de R. Likert.

Source : Rousseau, L. (1981)

Nous soulignons également la symétrie qui se dégage entre les résultats liés aux systèmes de gestion 3 et 4. Cette symétrie, attribuable à la dichotomie dans le choix de réponses, correspond à la règle d'interprétation préalablement établie. Le tableau III qui suit présente les échelles de mesures.

L'analyse des résultats. Au moment de l'élaboration du devis de recherche, nous avons prévu utiliser une distribution théorique et utiliser un test Khi Carré. À cette fin, une distribution a été effectivement élaborée ; de cette façon « un système de gestion parfait » a été construit pour chacun des quatre systèmes de gestion de R. Likert.

Au cours de la réalisation de la recherche, nous nous sommes ravisée et nous avons finalement opté pour une *solution graphique accompagnée d'une analyse de la distribution des énoncés*. Et cela, pour une raison fondamentale. Par son esprit, la première solution retenue ne correspondait pas à l'approche de R. Likert — c'est du moins ce que nous avons conclu à la suite d'une réflexion plus approfondie de son modèle et de son application pratique. En effet, l'auteur propose un modèle simple, dénué d'artifices ; de plus, sa recherche reste liée de très près à l'action, il se soucie, sans cesse, de l'intervention.

De plus, est-il nécessaire de le souligner, une telle distribution risquait de ne recevoir que peu d'audience dans le monde des affaires. Nous avons ainsi évité de noyer la direction sous les chiffres, selon le conseil même de R. Likert « Avoid Burying Managers in Data »¹⁵¹.

Les graphiques du système de gestion. Sur les graphiques, le pourcentage des réponses a été porté en abscisse et les énoncés, en ordonnée. Par convention, l'aire située à gauche représente le système 1 ou le système 2 de gestion ; l'aire située à droite, le système 3 ou le système 4 de gestion.

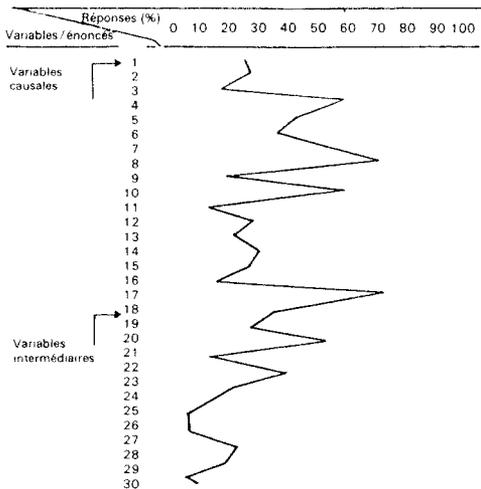
Par conséquent, plus le point se situe à gauche du graphique, plus le système de gestion de l'établissement, en regard de chacun des énoncés, se rapproche du système 3 ou 4 de gestion de R. Likert, et inversement.

Ces graphiques constituent, en quelque sorte, la feuille de température de l'établissement. Ils ont été établis, d'une part, selon l'ensemble des répondants et, d'autre part, selon les répondants classés en regard de la typologie de Pierre B. Lesage et J.A. Rice¹⁵². (voir les graphiques des tableaux IV et V)¹⁵³.

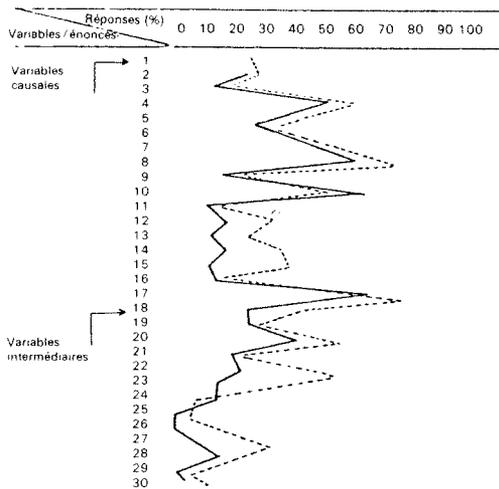
151. LIKERT, R. op. cit., p. 144.

152. LESAGE, P.B., J.-A. Rice « Intérêt et satisfaction au travail : considérations pour le gestionnaire ». *École des Hautes Études Commerciales de Montréal*, 1976. 39 p.

153. Nous ne présentons, à titre d'exemples, que les graphiques des établissements A et D.



Graphique no 1



Graphique no 2

Note 1 À titre d'exemple, les résultats concernant l'énoncé 01 devraient se lire ainsi : l'établissement A utilise un système de gestion 1 ou 2 dans la proportion de 23% ; à l'inverse, il utilise un système de gestion 3 ou 4 dans la proportion de 77%.

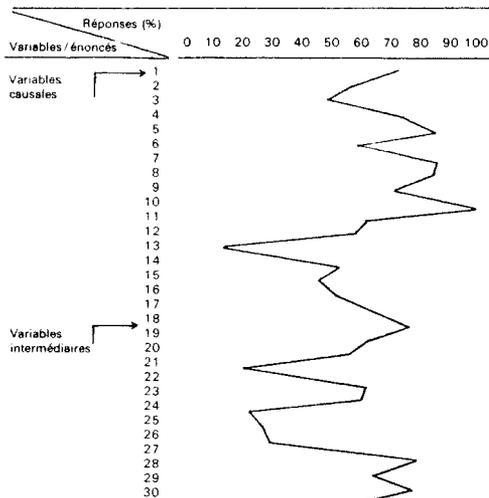
Note 2 La ligne continue identifie les réponses des employés classés comme ayant un « bon jugement » ; la ligne pointillée, les réponses des employés classés comme étant « méfiants » — selon la typologie de Pierre-B. Lesage et J.A. Rice (1976).

Source : Rousseau, L. (1981)

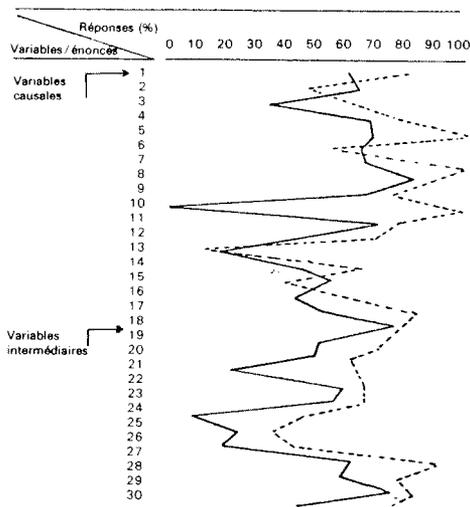
TABLEAU V : LES GRAPHIQUES DU SYSTÈME DE GESTION DE L'ÉTABLISSEMENT D

Le système de gestion de l'établissement (selon l'ensemble des répondants) (note 1)

Le système de gestion de l'établissement (selon les répondants classés selon la typologie Pierre B. Lesage) (note 2)



Graphique no 3



Graphique no 4

Source : Rousseau, L. (1981)

Note 1 À titre d'exemple, les résultats concernant l'énoncé 01 devraient se lire ainsi : l'établissement D utilise un système de gestion 1 ou 2 dans la proportion de 71% à l'inverse, il utilise un système de gestion 3 ou 4 dans la proportion de 29%.

Note 2 La ligne continue identifie les réponses des employés classés comme ayant un « bon jugement » ; la ligne pointillée, les réponses des employés classés comme étant « méfiants » — selon la typologie de Pierre-B. Lesage et J.A. Rice (1976)

La typologie de Pierre B. Lesage. D'après les résultats d'une recherche menée par P.B. Lesage avec la collaboration de J.-A. Rice, il s'avère que la personnalité de l'employé influence la perception qu'il dégage de son travail. Aussi pour identifier la personnalité de l'employé, le questionnaire P.-B. Lesage *et al* présente-t-il dans une deuxième partie des questions destinées à cette fin ¹⁵⁴.

Selon ses réponses, l'employé révèle son type de personnalité. Il peut être un interne-méfiant ou externe méfiant ; il peut être un interne-confiant, ou un externe-confiant, selon la typologie. La nature des relations envers les autres détermine la confiance ou la méfiance ; la croyance de contrôler son propre destin détermine l'internalité ou l'externalité.

Dans le cadre de l'étude auprès de l'entreprise qui nous a reçue, le classement définitif des employés a été ramené, pour des raisons pratiques, à deux catégories : « bon jugement » et « méfiants ». La première catégorie comprend les internes-confiants et les externes-confiants ; la deuxième, les internes-méfiants et les externes-méfiants.

Nous avons, dans le contexte de la recherche, accepté le postulat sur lequel cette typologie repose, à savoir : la personnalité de l'employé influence la perception qu'il dégage de son milieu de travail ; nous avons également accepté l'équivalence entre « personne confiante » et « personne de bon jugement ».

Une analyse additionnelle a été toutefois effectuée sous l'hypothèse inverse ; c'est-à-dire que le climat de l'entreprise exerce, à son tour, une influence sur les employés ¹⁵⁵.

Les tableaux de la distribution des énoncés. À partir des classes qui ont été formées ¹⁵⁶ et en fonction du nombre d'énoncés se situant dans chacune de ces classes, nous avons établi la fréquence relative et la fréquence cumulative des énoncés. Et cela, afin d'extraire les tendances principales des résultats et de mieux discerner le système de gestion de chacun des établissements.

Les graphiques de la fréquence relative. Pour illustrer la distribution des énoncés, un graphique de la fréquence relative des énoncés a été dressé parallèlement à la distribution des énoncés.

154. LESAGE, P.B. et al. Questionnaire. *École des Hautes Études Commerciales de Montréal. Texte inédit.*

155. Ce sujet sera développé, plus loin, au cours de ce chapitre.

156. Dix classes ont été formées afin de répartir les résultats obtenus (en %). À titre d'exemple, voir le tableau V.

TABLEAU VI LA DISTRIBUTIONS DES ÉNONCÉS

ÉTABLISSEMENT A

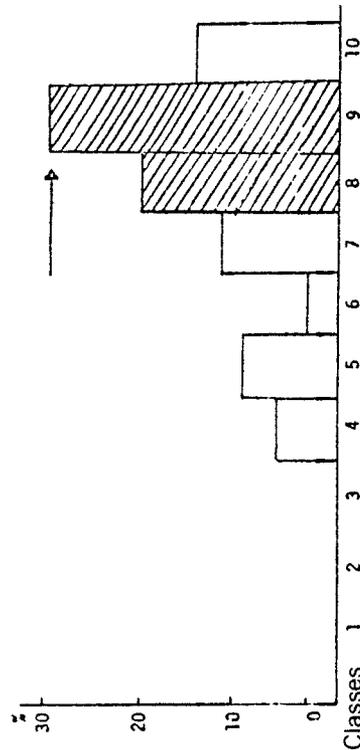
La distribution des énoncés

Le graphique de la fréquence relative

Système 3 ou système 4

Classes	Résultats (en %)	Nombre d'énoncés	Fréquence relative (%)	Fréquence cumulative (%)
1	0 - 10	—	—	—
2	10 - 19	—	—	—
3	20 - 29	—	—	—
4	30 - 39	02	06,7	06,7
5	40 - 49	03	10,0	16,7
6	50 - 59	01	03,3	20,0
7	60 - 69	04	13,3	33,3
8	70 - 79	06	20,0	53,3
9	80 - 89	09	30,0	83,3
10	90 - 99	05	16,7	100,0
	100	30	100,0	

La moyenne approximative : 72



Graphique no 5

Figure no 1

Note 1 La lecture du tableau de distribution des énoncés nous permet de dégager les faits suivants : sur les trente (30) énoncés... en ce qui a trait aux éléments qui se rattachent au système 3 ou 4 de gestion :

17 % des énoncés recueillent des résultats de moins de 50% ;

83 % des énoncés recueillent des résultats de plus de 50% ;

Aucun énoncé ne recueille des résultats de moins de 30% ;

Les éléments qui se rattachent au système 3 ou 4 de gestion présentent une moyenne de 72%.

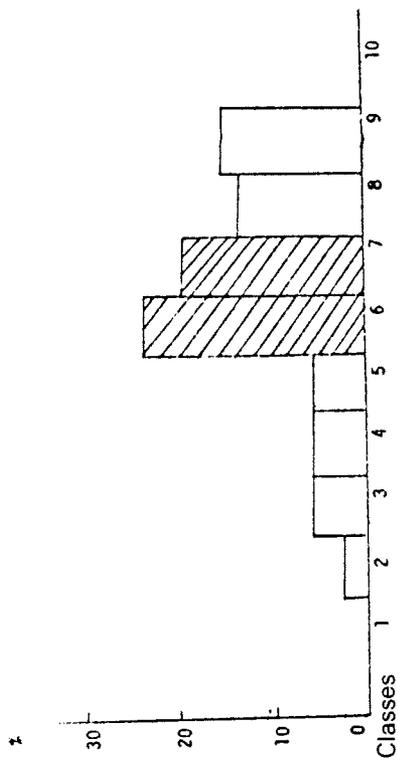
Le graphique de la fréquence relative

TABLISSEMENT D

a distribution des énoncés

Système 1 ou système 2

Classes	Résultats (en %)	Nombre d'énoncés	Fréquence relative (%)	Fréquence cumulative (%)
1	0 - 10	—	—	—
2	10 - 19	01	03,3	03,3
3	20 - 29	02	06,7	10,0
4	30 - 39	02	06,7	16,7
5	40 - 49	02	06,7	23,4
6	50 - 59	07	23,3	46,7
7	60 - 69	06	20,0	66,7
8	70 - 79	04	13,3	80,0
9	80 - 89	05	16,7	96,7
10	90 - 99	—	—	96,7
	100	01	03,3	100,0
		<u>30</u>	<u>100,0</u>	

a moyenne approximative : 60

Graphique no 6

figure no 2

ote 2 La lecture du tableau de distribution des énoncés nous permet de dégager les faits suivants : sur les trente (30) énoncés... en ce qui a trait aux éléments qui se rattachent au système 1 ou 2 de gestion : 23% des énoncés recueillent des résultats de moins de 50% ; Par contre, 77% des énoncés recueillent des résultats de plus de 50% ;

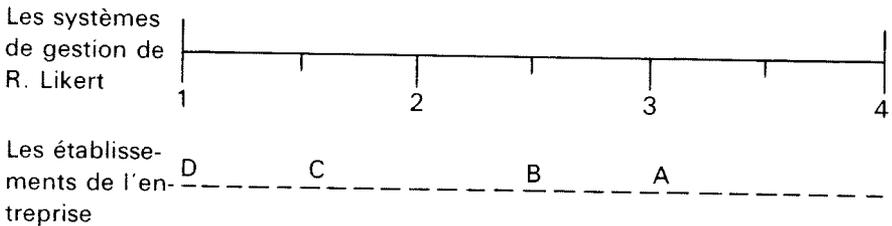
Aucun énoncé ne recueille des résultats au-dessous de 10% ; alors qu'un énoncé recueille un résultat de 100%.

Les éléments qui se rattachent au système 1 ou 2 de gestion présentent une moyenne de 60%.

Selon notre définition, une fréquence relative de 20% et plus indique une concentration des énoncés. La partie hachurée du graphique correspond à cette concentration. De plus, la valeur maximale que peut atteindre la fréquence relative, dans le contexte, soit 30% est désignée, dans le graphique, par une flèche. (voir le tableau VI)

4.3 Les résultats

Sur un continuum, nous pouvons — selon les résultats de la recherche — placer les quatre établissements d'une façon relative en regard de l'ensemble des variables indépendantes (les variables causales et les variables intermédiaires). Ainsi :



Le système de gestion de *l'établissement A* est celui qui se rapproche le plus du système 4 de gestion de R. Likert. Toutefois, selon les renseignements que l'entreprise a fournis, le mode de prise de décision — dans tous les établissements — est celui de la voie hiérarchique traditionnelle. Il semble donc plus juste d'affirmer que le système de gestion de *l'établissement A* se rapproche davantage du système de gestion 3 de R. Likert. Sur le continuum, *l'établissement A* a donc été situé en regard du système 3.

À l'opposé, le système de gestion de *l'établissement D* est celui qui s'éloigne davantage du système de gestion 3 de R. Likert. Bien que nous ne puissions affirmer que cet établissement utilise un système de gestion 1, nous savons — selon l'analyse des résultats — que le système de gestion de *l'établissement D* est celui qui se rapproche le plus du système de gestion 1 de R. Likert. Sur le continuum, *l'établissement D* a donc été placé à l'extrême gauche en regard du système 1.

À la suite de l'analyse générale des résultats, le système de gestion de *l'établissement B* et le système de gestion de *l'établissement C* n'ont pu être distingués l'un de l'autre.

Nous avons donc procédé à une *analyse complémentaire* afin de pouvoir situer ces deux systèmes de gestion d'une façon comparative. Toute-

fois, cette analyse s'est étendue au système de gestion des établissements A et D.

L'analyse complémentaire. Cette analyse repose sur la formulation d'une hypothèse qui a servi, avec les limites qui s'imposent, de guide à notre réflexion ; c'est une avenue que nous avons explorée et qui serait, à notre avis, à développer.

Selon ce que nous avançons, à partir de l'expérience et de l'observation du milieu de travail, un climat de confiance contribue généralement à atténuer la méfiance des employés sous l'effet de relations positives et ouvertes entre le supérieur et les subordonnés ; au contraire, un climat de méfiance, de suspicion contribue généralement à accentuer cette méfiance, sous l'effet de la réciprocité.

Par conséquent, nous avons formulé l'hypothèse que dans l'établissement où le climat est défavorable, conflictuel, *l'écart* entre les réponses des employés classés comme ayant un bon jugement et les réponses des employés classés comme étant méfiants aura tendance à être plus important, et inversement ¹⁵⁷.

Une tendance très nette s'est dégagée des résultats. Ainsi, l'établissement B présente, selon cette analyse, un meilleur climat que l'établissement C. Le climat de l'établissement A demeure le plus favorable ; celui de l'établissement D, le moins favorable.

Avec réserves, nous croyons pouvoir affirmer que le système de gestion de *l'établissement B* se rapproche davantage du système de gestion de l'établissement A que le système de gestion de l'établissement C ne s'en rapproche. Par contre, le système de gestion de *l'établissement C* se rapproche davantage du système de gestion de l'établissement D que le système de gestion B ne s'en approche.

Sur le continuum, l'établissement B a été situé à mi-distance entre le système 2 et le système de gestion 3 de R. Likert ; nous avons placé l'établissement C à mi-distance entre le système 1 et le système 2 de gestion de R. Likert.

157. Cette hypothèse nous semble conforme au modèle de R. Likert : c'est le principe de relations coopératives qui lui sert d'assises, du moins selon notre interprétation. Elle ne nous semble pas, par ailleurs, contradictoire aux fondements de la typologie de P.-B. Lesage et J.-A. Rice (1976).

Les résultats selon les diverses catégories de variables. Si on affine l'analyse des résultats en distinguant les catégories de variables, on obtient les résultats suivants :

Le système de gestion
de R. Likert



Les résultats con-
cernant...

... les variables
indépendantes ¹⁵⁸

D C B A

... les variables
causales
« la méthode de
direction »

D C B = A

... les variables
intermédiaires
« le climat de
travail »

D C = B A

... les variables
finales
« les résultats
financiers »

D C A B

Les établissements de l'entreprise

À la lecture de ce tableau, l'on constate que les résultats concernant les variables causales, intermédiaires et finales demeurent consistants dans les *établissements C et D*.

Quant aux variables finales, *l'établissement A* présente des résultats financiers inférieurs à ceux de *l'établissement B* — selon les renseignements transmis par *l'entreprise*. De l'avis même de celle-ci les facteurs de localisation et de modernisation peuvent expliquer, du moins en partie, cette différence en faveur de *l'établissement B*.

Ce fait contribue, à notre avis, à mettre en lumière les limites du modèle de R. Likert qui ne prend pas en compte les facteurs externes à l'organisation ou les facteurs que la direction ne contrôle pas.

158. Les variables causales et intermédiaires.

Selon les résultats concernant les variables causales, l'établissement B se situe au même niveau que l'établissement A ; par ailleurs, selon les résultats concernant les variables intermédiaires, l'établissement B se situe au même niveau que l'établissement C...

Comment expliquer ces variations dans les résultats ?

Selon nos informations, le directeur actuel de l'établissement B occupait, au moment de l'étude, son poste depuis relativement peu de temps. Il a appliqué dans la gestion de l'établissement des méthodes de direction qui s'inscrivent dans l'esprit du système 3 de gestion de R. Likert. La mesure des variables causales reflète cette situation. Par contre, le climat de l'entreprise, tel que décrit par les employés ne correspond pas, du moins en partie, à l'état des variables causales.

Selon R. Likert, une période de temps est nécessaire pour que le changement dans les variables causales se répercute sur les variables intermédiaires¹⁵⁹. Ce qui pourrait expliquer le décalage que l'on observe dans l'établissement B par rapport à ces variables.

Du fait que la mesure des données socio-psychologiques s'inscrivait dans le même sens que les résultats financiers, nous croyons pouvoir dire que pour l'exercice 1980, la situation financière des quatre établissements reflétait bien, d'une façon générale, leur « réalité financière ».

Cependant, pour suivre l'évolution de cette situation, une deuxième mesure du climat — pour l'exercice 1980 — aurait été nécessaire. Ainsi, par exemple, si les résultats financiers de l'établissement A s'étaient maintenus ou améliorés alors que son climat se serait dégradé, nous aurions un indice que ses résultats ne reflétaient pas la « réalité financière » ; ils auraient été sur-évalués ; des ressources, les ressources humaines, auraient été gaspillées, dilapidées..., et inversement.

L'évaluation monétaire des ressources humaines. Après avoir établi la « valeur courante » des ressources humaines, nous avons tenté d'évaluer sa valeur d'investissement. Ainsi, le but de notre enquête auprès de cadres de l'entreprise — dont nous avons fait mention au début de ce chapitre — était d'obtenir une évaluation empirique des ressources humaines basée sur les coûts de remplacement. Les questions reprenaient essentiellement l'interrogation de R. Likert dans son enquête auprès de dirigeants¹⁶⁰. Les évaluations obtenues représentaient, en règle générale,

159. Selon le modèle de R. Likert, le temps est une dimension essentielle. Ainsi, l'auteur propose de mesurer ces variables à des courts intervalles (par exemple, à chaque trimestre) et cela, durant un certain nombre d'années. À la lecture de ses textes, nous pouvons déterminer ce nombre à un minimum de trois ans, environ.

160. Nous avons présenté, au chapitre 1, à l'article 1.2, le texte de cette question ainsi que les résultats de la recherche de R. Likert. Nous prions le lecteur de s'y référer.

une fois la masse salariale annuelle et un temps de reconstruction du personnel égal ou inférieur à un an. On ne pouvait donc pas parler de capitalisation dans cette entreprise.

On ne parle de capitalisation que si les dépenses couvrent plus d'un exercice financier.

Nous avons interrogé, au cours d'entrevues individuelles semi-structurées, des cadres qui connaissent bien les quatre établissements.

Nous avons donc alors demandé aux cadres d'évaluer comparative-ment les ressources humaines de chacun des quatre établissements. Pour ce faire, nous leur avons demandé si, au meilleur de leur connaissance, les employés « valaient » la rémunération que l'entreprise leur verse, selon le sens courant de cette expression.

Nous avons obtenu les résultats suivants que nous présenterons sous forme de tableau.

Les établissements de l'entreprise	<u>D</u>	<u>C</u>	<u>B</u>	<u>A</u>
La valeur des employés	85% 90%		110% —	110% 115%

L'établissement C a servi de base de comparaison : les employés, de cet établissement, « valent » la rémunération qu'ils reçoivent. La valeur des employés de l'établissement B a été estimée à 110% du salaire, et celle des employés de l'établissement A de 110% à 115% du salaire. Par contre, la valeur des employés de l'établissement D a été établie de 85% à 90% du salaire.

À l'aide de cette dernière démarche, nous avons obtenu une estimation monétaire de la valeur courante des ressources humaines. Estimation qui s'inscrit dans le sens de notre hypothèse de recherche.

Compte tenu des limites de notre démarche, nous formulons ces propos *sous toutes réserves* ¹⁶¹.

Notons que la « valeur des employés » ne désigne pas dans le contexte — et conformément au modèle de R. Likert — la valeur de la personne mais la capacité de la direction de diriger efficacement ou non le

161. Pour reprendre les termes de R. M. Skinner, op. cit. p. 110, nous avons obtenu une estimation de « l'achalandage créé » par l'exploitation courante, dans le cas des établissements B et A ; une estimation de « l'achalandage dissipé », dans le cas de l'établissement D ; l'établissement C présente un cas limite.

Skinner, op. cit. p. 110.

personnel de son établissement. Ce « message » devrait, à notre avis, être clair, limpide même... de sorte que les employés des établissements ne se sentent pas dévalorisés, dépréciés. Quant à la direction de l'établissement, cet état de fait lui permettrait de prendre conscience de la qualité de son système de gestion afin d'y apporter, s'il y a lieu, les modifications nécessaires.

Et l'entreprise ? Les informations sur les ressources humaines lui fourniraient une mesure des performances de la direction de chacun des quatre établissements. L'entreprise devrait, comme le conseille R. Likert, aider les directeurs à améliorer leurs méthodes de direction ; ces directeurs devraient être « formés » au système 3 ou 4, au sens véritable de ce terme.

4.4 Les limites

Notre recherche n'est pas sans limites ; nous en sommes bien consciente. Ces limites découlent, d'une part, des limites du modèle de R. Likert¹⁶² et d'autre part, des limites de notre démarche.

Nous avons déjà signalé dans ce texte, lors de la discussion des résultats, les principales incidences des limites du modèle de R. Likert sur notre recherche.

Pour ce qui est de la mesure des variables finales, nous nous en sommes rapportée à l'évaluation et aux résultats que l'entreprise nous a communiqués, sans avoir d'accès direct aux données. Nous avons toutefois reçu de l'entreprise toutes les informations jugées nécessaires pour mener à bien notre recherche.

La mesure des variables causales et intermédiaires n'est pas, non plus, sans limites. Bien que le plus grand soin ait été accordé à l'élaboration des échelles de mesure, il n'en demeure pas moins que la sélection et le regroupement des énoncés se sont effectués à partir de règles subjectives. De plus, la sélection des énoncés a été limitée par l'échantillon de questions que présente l'instrument de mesure que nous avons utilisé.

La méthode graphique qui a été retenue pour identifier le système de gestion constitue, à ce que nous croyons, une solution valable. Cependant, ni sa fidélité ni sa validité n'ont été éprouvées dans le cadre de son application à notre recherche.

162. Ces limites ont été exposées dans le chapitre 3, à l'article 3.1. Le lecteur est donc prié de s'y référer.

Nous croyons, cependant, avec toutes les réserves qui s'imposent, que les échelles de mesures nous ont permis d'évaluer, de façon satisfaisante, le système de gestion de chacun des établissements. Les résultats que nous avons obtenus ont été corroborés par ceux de l'étude dont nous avons fait mention.

Dans le cadre de notre recherche, nous croyons pouvoir dire, à la suite de la vérification de notre hypothèse que, pour l'exercice financier 1980, l'établissement dont le système de gestion se rapprochait du système 4 de R. Likert présentait de meilleurs résultats que celui qui s'en éloignait davantage.

CHAPITRE 5

L'INFORMATION SUR LES RESSOURCES HUMAINES

La publication de l'information sur les ressources humaines soulève inévitablement la question de son influence éventuelle sur l'utilisateur de cette information. De même, la mise en œuvre d'un système d'information peut éventuellement susciter des réticences qui peuvent nuire à la qualité de l'information d'un tel système.

Selon P. Prakash et A. Rappaport ¹⁶³, le comportement des individus et des organisations est influencé, non seulement par l'information qu'ils reçoivent, mais encore par l'information qu'ils sont obligés de communiquer et, également, par la façon dont ils pensent que cette information sera reçue. Ils nomment cette anticipation de l'information à livrer, « information inductance ».

« In sum, behavioral accounting analysis, whether applied to internal or external reporting, is enriched substantially by considering the implications of information inductance in conjunction with those of information use, for an individual's behavior is not only influenced by the type of information he is given, but also by the type of information he is required to give » ¹⁶⁴.

De plus, il semble que l'orientation de l'information vers des fins internes ou vers des fins externes ne soit pas — en pratique — si étanche que ne le laisse supposer la réflexion sur le sujet.

« Much, if not most, organizational information is probably best regarded as « two-faced ». i.e. as the product of inner-and-other directed needs taken together » ¹⁶⁵.

La question de la transmission de l'information et de l'influence sur le récepteur et sur l'émetteur — selon les termes consacrés — n'est pas d'une formulation simple ni d'une réponse facile...

Même le vocabulaire que l'on utilise pour véhiculer l'information n'est pas, non plus, neutre.

« Accountants have recently begun to recognize the importance of studying the semantic aspects of accounting (Haried, 1972, 1973 ;

163. PRAKASH, P., A. Rappaport. « Information Inductance and its Significance for Accounting » *Accounting, Organizations and Society*, 1977, Vol. 2, No. 1, pp. 29-38.

164. PRAKASH, P., A. Rappaport, op. cit. p. 38.

165. SWANSON, E.B. « The Two Faces of Organizational Information ». *Accounting, Organizations and Society*, 1978, Vol. 3, Nos 3/4, p. 241.

Oliver, 1974). Prior studies have focused on measuring differences in meaning of terminology used in financial reports (Haried, 1973) and on the differences in meaning of selected accounting concepts to various professional groups (Oliver, 1974) » ¹⁶⁶.

Il existe, à l'heure actuelle, peu de recherches empiriques sur les effets probables de la CRH et la présentation de l'information aux états financiers ¹⁶⁷. Nous avons déjà signalé celles qui abordent les aspects de l'aide à la décision ; les autres aspects ne sont pas couverts, du moins à ce que nous sachions, par la recherche. Néanmoins nous aborderons, à la suite de la description des applications pratiques de la CRH, la question de la réaction des « comptabilisés » selon les observations qui ont été faites. Puis nous discuterons des objections face à la CRH.

5.1 Les applications pratiques de la comptabilisation des ressources humaines

La seule application pratique de la CRH destinée à des fins externes d'information a été réalisée à la L.G. Barry Corporation ¹⁶⁸. Durant plusieurs années, cette entreprise a publié deux bilans dont l'un rendait compte des RH ainsi que deux états des résultats dont l'un, également, « avec RH ». Depuis 1974, pour diverses raisons — dont le fait d'être devenue un « objet de curiosité » et une sorte de « laboratoire » — l'entreprise a cessé de publier des informations sur les RH dans ses états financiers. Nous présentons, à l'annexe II, les premiers états financiers ainsi produits pour l'exercice financier 1969. (Une note explicative accompagne ces états).

Nous dénombrons, par ailleurs, trois autres systèmes de CRH dans diverses entreprises américaines qui servent exclusivement à des fins internes de gestion. Touche Ross and Company a développé un programme « Training Incentive Payments Program » (TIPP) ¹⁶⁹ qui constitue un système formel de CRH ; ce système est intégré au système d'information

166. FLAMHOLTZ, E.G., E. Cook op. cit. p. 115.

167. Il existe, par ailleurs, des études sur les effets des budgets sur le comportement. Mais rien ne permet d'appliquer les conclusions de ces études à la CRH.

168. Une entreprise de fabrication d'articles tels que des pantoufles, des coussins, des peignoirs... sous diverses marques de commerce Dearfoams, Angel Tuds et Kush-ons. Le siège social et quatre usines sont situés à Columbus dans l'Ohio. Son chiffre d'affaires était de vingt millions en 1968 et elle employait 1 500 personnes. Rappelons que le système de CRH mis au point par R.L. Brummet, E.G. Flamholtz et W.C. Pyle, en 1968, a été décrit au chapitre 3, à l'article 3.2.

169. Craft, J.A. Burnberg, J.G. « Human Resource Accounting : Perspective and Prospects ». *Industrial Relations*, February 1976, p. 7.

comptable traditionnel de l'entreprise ; il s'agit d'un système interne de gestion.

La compagnie American Telephone and Telegraph (AT & T) utilise un système de CRH destiné à la planification et au contrôle de gestion de ses ressources¹⁷⁰. Enfin, E.G. Flamholtz et T.S. Lundy¹⁷¹ ont mis sur pied dans une firme de comptables, Lester Witte and Company (certified public accountants firm — CPA firm) un système de CRH ; ce système est orienté vers l'objectif de formation et de développement des ressources humaines.

En France, deux modèles dynamiques de flux de personnel ont été conçus et appliqués dans des entreprises. Ce sont le modèle Honeywell Bull mis sur pied par M. Gordien dans l'entreprise du même nom et le modèle Manitor conçu par M. Bouchet et M. Lang et mis en place dans plusieurs entreprises françaises. Ces deux modèles peuvent s'adapter à la valorisation des ressources humaines en termes monétaires¹⁷²

Par ailleurs, il existe de nombreux modèles de flux de personnel. Les auteurs, R.R. Bryant, M.J. Maggard et R.P. Taylor ont recensé quinze types différents de modèles¹⁷³. Mais ces modèles ne sont pas tous d'égale valeur, ils ne se prêtent pas tous, non plus, à la valorisation financière des ressources humaines. Nous ne pouvons donc pas les inclure, de ce fait, comme des systèmes potentiels ou éventuels de CRH.

Parallèlement aux applications pratiques peu nombreuses, la recherche théorique et expérimentale s'est développée, mais non sans difficultés. Cependant de multiples efforts sont faits pour assurer la survie et le développement de nouvelles approches comptables, dont la CRH. Ainsi, par exemple la revue « Accounting, Organizations and Society » a-t-elle été fondée, en 1976, dans l'objectif exprès de promouvoir ce nouveau courant de pensée. Le rôle de la revue est ainsi défini :

« Accounting, Organizations, and Society exists not only to monitor these emerging developments but also to actively encourage new approaches and perspectives »¹⁷⁴.

170. STONE, F. « Investment in Human Resources at AT & T ». *Management Review*, October 1972, pp. 23-27.

171. FLAMHOLTZ, E.G., T.S. Lundy. « Human Resource Accounting for CPA firm ». *CPA Journal*, October 1975, pp. 45-51.

172. MARQUES, E., op. cit. pp. 53-67.

173. BRYANT, R.R., M.J. Maggard, R.P. Taylor. « Manpower planning models and Techniques, a descriptive Survey », *Business Horizons*, April 1973, pp. 69-78.

174. HOPWOOD, A.G. Editorial. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, no 1, p. 3.

5.2 Les réactions des « comptabilisés »

En France et aux États-Unis, où des applications pratiques de la CRH se sont déroulées, les réactions que l'on appréhendait de la part des cadres, « sujets », ou « objets », de l'évaluation ne sont pas produites ¹⁷⁵.

On craignait que les cadres soient choqués à l'idée d'être évalués en termes monétaires comme des biens matériels...

« (...) au contraire (...) « l'attention » ¹⁷⁶ portée au personnel à l'occasion de ces expériences avait plutôt un effet bénéfique au plan de la psychologie individuelle et collective ».

Peut-être cela vient-il du fait que les employés estimaient qu'on leur portait, enfin, un soin aussi attentif que l'on en accorde aux ressources matérielles... que l'on s'intéresse à eux en tant que « valeur » ¹⁷⁶.

Même s'il est trop tôt, comme l'écrit E. Marquès, pour généraliser ces réactions, il semblerait que les réactions des employés dépendent de l'attitude des responsables de l'expérience (...) et « surtout » ¹⁷⁶, (de) l'utilisation qui sera faite des résultats du calcul.

R. Likert aborde également la question de la résistance des employés face à l'évaluation, mais sous un autre angle. Selon R. Likert, l'exactitude de la mesure des variables dépend en grande partie, de la volonté de coopérer des membres de l'organisation. Il faut donc, par conséquent, créer un climat propice à l'obtention de mesures précises ¹⁷⁷.

L'idée de capital humain appliquée à la personne pourrait receler, aux yeux de certains, un relent d'*esclavage* ¹⁷⁸. La personne ne saurait être associée aux biens matériels. Toutefois, le risque que la CRH soit associée, plus ou moins consciemment, à un « néo-esclavagisme » semble assez mince. C'est, du moins, ce qui se dégage d'une étude de E.G. Flamholtz et E. Cook.

« (...) some critics have asserted that HRA ¹⁷⁹ may have negative connotations as an « anti-humanistic » concept. Only tenuous empirical support has been found for their assertion (...) » ¹⁸⁰

175. Selon l'expression de E. Marquès, op. cit. p. 125.

176. Les termes, « attention », « valeur », « surtout » sont inscrits en italique dans le texte de l'auteur : Marquès, E., op. cit. p. 126.

177. LIKERT, R. The Human Organization : Its Managements and Value, op. cit., p. 134.

178. FLESHER, D.L., T.K. Flesher. « Human Resource Accounting in Mississippi Before 1865 ». *Accounting and Business Research*. Special Accounting History Issue 1980, pp. 124-129. Le lecteur de cet article peut conclure que la « gestion des esclaves » n'aurait rien à envier à la gestion efficace et moderne des RH — la liberté des personnes en moins.

179. HRA signifie Human Resource Accounting.

180. FLAMHOLTZ, E.G., E. Cook op. cit. p. 135.

Les promoteurs de l'expérience de la R.G. Barry Corporation peuvent affirmer, à ce qu'ils croient, que la publication d'un bilan incluant l'actif humain a amélioré l'appréciation portée sur leur entreprise par les tiers ¹⁸¹.

Il s'agit, toutefois, d'une expérience unique, « spectaculaire » même ; une expérience qui n'a pas fait l'objet — et, il faut le regretter — d'une évaluation systématique ¹⁸².

Les applications de la CRH sont peu nombreuses. Mais les observations que l'on en a tirées, bien que limitées, laissent croire que les réactions à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entreprise, auraient tendance à être favorables, d'une façon générale.

Pourtant, à la suite de la revue de la documentation, nous avons constaté que l'on formule à l'égard de la CRH bien des objections... à l'emporte-pièce, pour la plupart. Le débat sur cette question n'est pas clos ; nous en aborderons, ci-après, les principaux éléments.

5.3 Les objections face à la comptabilisation des ressources humaines

Bien des auteurs prédisent des réactions négatives à l'évaluation des ressources humaines et à la présentation de cette valeur au bilan. La « liste » est longue... Nous nous limiterons donc aux objections qui semblent les plus fréquentes ou sur lesquelles les auteurs placent le plus d'emphase ¹⁸³.

Ainsi : l'insatisfaction face *au salaire*, si celui-ci ne correspond pas à la « valeur comptabilisée » de l'employé — selon notre expression ;

Ainsi : la perturbation *du marché de l'emploi* interne ou externe — par exemple, l'augmentation du roulement de la main-d'œuvre, l'intensification du recrutement des entreprises chez les concurrents — et cela, du fait de la divulgation d'informations sur la valeur des employés, informations jusqu'alors ignorées ;

Ainsi : *les effets psychologiques* regrettables sur les employés dont la « valeur comptabilisée » diminue.

Nous croyons personnellement, que de tels arguments suscitent plus d'interrogations qu'ils n'apportent d'éléments à explorer... Entre autres,

181. WOODRUFF, R.L. Jr. « Development of a Human Resource Accounting System, at the R.G. Barry Corporation ». *Human Resource Accounting*, Foundation for Research on Human Behavior, Ann Arbor, Michigan 1969, pp. 73-84.

182. MARQUES, E. *op. cit.* p. 127.

183. À cet égard, le texte de J.G. Rhode, E.E. Lawler II et G.L. Sundem, *op. cit.*, nous semble répondre à ces critères. Nous en discuterons donc les principaux éléments.

ils reposent sur des hypothèses que les auteurs n'ont pas mises à jour, telles : l'évaluation sur une base individuelle, évaluation qui représente la valeur de l'employé — la valeur de sa personne ; l'inéluctabilité de l'amortissement de cette valeur... Pourtant, rien de tout cela, n'est moins sûr...

Face à la divulgation de l'information, les auteurs oscillent entre deux pôles : sur les sujets des salaires et du marché de l'emploi, il vaudrait mieux, à leur opinion, ne pas informer ; par contre, à propos de l'amortissement de l'employé, il vaudrait mieux, malgré tout, informer « (...) rumors can be more harmful (given these problems) to an organisation than publication of the truth »...¹⁸⁴ Cette proposition nous semble fort ambiguë, et peu consistante.

Enfin, les propos des auteurs manquent, à ce que nous croyons, de perspectives. La CRH, bien qu'elle puisse produire des effets négatifs, ne peut avoir tout le poids qu'on lui accorde. Les problèmes liés à la satisfaction face au salaire, à la rotation du personnel sont des problèmes d'une grande complexité qui font intervenir plus d'un élément.

Nous croyons que la CRH, en fournissant une information qui, jusqu'ici, a toujours fait défaut va permettre une meilleure gestion de ces ressources et, rappelons, que la rémunération et la conservation du personnel sont des éléments de cette gestion¹⁸⁵.

Pour certains auteurs, d'autre part, la CRH devrait être destinée à des usages strictement internes. La mise en œuvre d'une comptabilité analytique¹⁸⁶ leur semble la voie la plus prometteuse. Promouvoir la présentation des ressources humaines au bilan, c'est une erreur guidée par le désir de rendre honorable la CRH. Du même souffle, les auteurs — J.A. Craft et J.G. Birnbert — écrivent :

« The current state of HRA reflects the conflicts between trends in the accounting and personnel professions. While personnel is keenly interested in developing more elaborate measures of the costs and benefits of its activity, accounting is in the process of making its rules more conservative, especially in reporting intangible assets.

(...) The attempt by personnel managers to include HRA data in the world of external financial report in untimely »¹⁸⁷

184. RHODE, J.C., E.C. Lawler II, G.L. Sundem, op. cit. p. 21.

185. CÔTÉ, M. *La gestion des ressources humaines*. Montréal, Guérin 1975. p. 6.

186. Selon notre traduction de l'expression « direct costing » dans le contexte de l'article.

187. CRAFT, J.A., J.G. Burnberg op. cit., p. 10.

Nous croyons que ces propos, fort éloquentes, ne nécessitent aucun commentaire...

Pour d'autres auteurs, la CRH n'offre aucune aide à la prise de décision.

« The most apparent reason for the nonacceptance of HRA is an absence of demonstrated usefulness »¹⁸⁸.

Par ailleurs, les auteurs déplorent l'absence de mesures de l'actif humain ; selon leur expression : « *The Effects of not Measuring Human Assets* »¹⁸⁹ (sic... le souligné relève de notre initiative).

En substance, les auteurs dénoncent le fait que la CRH n'a pas su répondre aux besoins pressants des gestionnaires en ce qu'elle n'a pas rempli ses promesses. En somme, nous croyons que ce n'est pas tant la CRH que les auteurs récusent que la direction que le mouvement a prise, faute de méthodologie.

Les recherches de R. Likert, quant à l'utilité de la CRH, sont concluantes. En l'absence d'informations adéquates sur l'actif humain, les administrateurs prennent des décisions qui peuvent nuire, à long terme, au développement de l'entreprise. De l'avis de R. Likert, les actionnaires et les bailleurs de fonds ainsi que les autres personnes ou organismes intéressés aux activités de l'entreprise ont besoin de connaître l'état de l'organisation humaine. Ces données, pertinentes à l'interprétation des états financiers, doivent donc leur être communiquées¹⁹⁰.

La CRH répond, à ce que nous croyons, à des besoins internes de gestion tout comme aux besoins des lecteurs externes des états financiers. Même si la façon dont elle remplit — ou ne remplit pas... — ces besoins peut être discutable. Il est nécessaire, voire impérieux, que les recherches se poursuivent dans ce domaine, et particulièrement les recherches empiriques...

5.4 Les effets probables de la divulgation de l'information

Nous croyons que la divulgation de l'information sur les ressources humaines — notamment au bilan de l'entreprise¹⁹¹ va permettre aux ad-

188. RHODE, J.G., E.E. Lawler III, G.L. Sundem, op. cit. p. 13.

189. Ibidem, p. 14.

190. LIKERT, R., op. cit. p. 154.

191. Soulignons que l'expression « ressources humaines » est une expression générique, de même que « ressources financières » ou « ressources matérielles ». Par conséquent, inscrire cette expression comme telle au bilan nous semble fautif. (*Suite, p. 90*)

ministrateurs de « rendre compte », au sens véritable de l'expression, de la gestion de ces ressources.

Si une telle gestion s'avère efficace, comment pourra-t-elle entraîner, de facto, la « fuite » des employés. La situation inverse n'est-elle pas plus probable, toutes choses égales d'ailleurs ?

D'une façon générale, la reconnaissance par les entreprises de la « valeur active » des employés va conduire, à notre avis, à leur *humanisation*. Le modèle de R. Likert les y invite... « Human Organization... », écrit l'auteur ¹⁹².

En constatant — par la mesure des variables causales et intermédiaires — l'efficacité économique du système 3 ou du système 4 de gestion, la direction générale aura tendance, selon R. Likert, à confier des responsabilités aux directeurs qui utilisent de telles méthodes de direction. De ce fait, le modèle de R. Likert ouvre la voie à la *démocratie industrielle* ¹⁹³.

Ces propos doivent, toutefois, être tempérés. Selon une étude de R.E. Miles auprès de cadres supérieurs et intermédiaires, il ressort que ceux-ci adhèrent, pour eux, au modèle participatif de gestion (Human Resource Model) ; face à leurs subordonnés, ils veulent garder leur prérogative de prendre les décisions, aussi prônent-ils une approche « relations humaines », sans plus (Human Relation Model) ¹⁹⁴.

C'est dire que la CRH appelle non seulement le changement des pratiques comptables, mais celui des pratiques managériales, en somme, un changement des mentalités.

Dans un mouvement dialectique, la CRH peut, en contre-partie, faire évoluer les mentalités.

« Lorsque les données nouvelles permettent de mettre indiscutablement en lumière le prix effectif des politiques de réduction de coûts

Il faudrait, comme dans le cas des autres ressources, spécifier de quelles ressources particulières il s'agit : la valeur des employés ?... les investissements liés au personnel ?... la valeur des services à recevoir des employés ?... Ce problème de terminologie nous semble révélateur d'un malaise conceptuel profond... Il ne faudrait donc pas viser une guérison symptomatique...

192. Tel est le titre de l'ouvrage de l'auteur, op. cit.

193. RHODE, J.G., E.E. Lawler III, G.L. Sundem, op. cit. p. 23.

194. MILES, R.E. « Human Relations or Human Resources » *Harvard Business Review*, July-August 1965, pp. 148-161.

(par la compression budgétaire), les conditions d'un changement dans les méthodes de direction sont réunies » ¹⁹⁵

La question de savoir si les avantages que rapporte un système d'information sur les ressources humaines justifient les coûts qu'il nécessite est donc primordiale. C'est, il faut bien le dire, une preuve « indiscutable » qu'il reste à faire, « chiffres à l'appui »... « applications pratiques » comme « preuves à conviction »...

195. SIMON, Y., H. Tézenas du Montcel. op. cit., p. 140.

CONCLUSION

L'ÉTAT DE LA QUESTION ET LES PERSPECTIVES D'AVENIR

À l'heure actuelle, nous ne pouvons que constater que la résolution des problèmes en CRH tarde à venir. Ainsi les questions soulevées par R. Likert demeurent sans solutions adéquates même si bien des réponses partielles — et fort valables — ont été apportées par les chercheurs qui l'ont suivi dans cette voie.

Plus est, nous pourrions faire nôtres ces paroles de W.A. Paton écrites en 1922.

In the business enterprise, a well-organized and loyal personnel may be a more important « asset » than a stock of merchandise... At present there seems to be no way of measuring such factors in terms of the dollar ; hence they cannot be recognized as specific economic assets » ¹⁹⁶.

Notamment, depuis près de dix ans, le mouvement dans le domaine de la CRH marque le pas, en dépit du fait que bien des efforts soient déployés pour lui imprimer un « deuxième souffle » ¹⁹⁷. La nécessité de la recherche s'avère des plus impérieuses pour assurer le développement — la survie, même — de la CRH. C'est à cet effort collectif que nous voulons, tant soit peu, apporter notre contribution.

La liste des besoins en recherche, que dressent bien des auteurs et des chercheurs, est impressionnante : elle couvre, en somme, tous les aspects. Nous y retrouvons, à notre avis, dans la plupart des cas, des énumérations dépouillées, vides de sens, présentées dans un style déclamatoire. Ce genre de « litanies », si nous pouvons nous permettre d'utiliser ce terme, ne nous apparaît pas particulièrement fertile à la réflexion.

Aussi éviterons-nous de nous adonner à une pareille activité. C'est donc de l'ensemble de nos lectures que nous avons dégagé les voies de recherche qui seraient, à notre avis, les plus fructueuses et les plus nécessaires.

La CRH ne peut, progresser sans que ne soit établie une méthodologie. Le besoin d'une base théorique du côté « ressources humaines » se

196. H.A. Paton, Accounting theory, unpublished Ph.D. dissertation, University of Michigan, 1922 ; in J.G. Rhode, E.E. Lawler III et G.L. Sundem, op. cit., p. 24.

197. Comme nous le soulignons, plus expressément, à la fin de l'article 2.3.

fait grandement ressentir. Sans la définition de la notion de ressources, l'objet de l'évaluation demeure incertain, et ses résultats « indéchiffrables » — sans signification probante. Du côté « comptabilisation », cette base théorique, la notion d'actif incorporel, existe ; il suffirait de la développer.

Si l'utilité de la CRH aux fins de la gestion a été largement démontrée, la preuve de sa valeur pour l'utilisateur externe reste à faire. Les recherches, sur ce point, sont trop peu nombreuses et d'une généralisation incertaine. Il est pourtant essentiel de répondre à cette interrogation pour assurer la présentation de l'information sur les ressources humaines au bilan, à titre même de « ressources »...

L'utilisation du modèle de R. Likert dans les quatre établissements de l'entreprise a permis de constater que le souci de prendre en compte la nature particulière de l'actif humain est présent chez les gestionnaires — du moins, chez les gestionnaires que nous avons rencontrés. À cet égard, le modèle de R. Likert peut s'avérer des plus utiles. Il permet de faire un diagnostic, d'évaluer l'état actuel d'une organisation ; il permet d'établir la valeur courante des ressources humaines.

Toutefois, à notre avis, le problème de la capitalisation de ces ressources reste entier. Les solutions proposées — et que nous avons présentées dans cet article — demeurent intéressantes, mais elle ne sont pas pleinement satisfaisantes.

À ce que nous croyons, la CRH recevra ses « lettres de noblesse »¹⁹⁸ le jour où son application dans l'entreprise — preuve tangible de son utilité — sera chose courante. Par conséquent, nous sommes persuadée, que le « souffle de vie » de la CRH lui viendra de l'entreprise même. Et en ce sens, nous croyons que la recherche doit se développer en interaction avec le milieu organisationnel, et non pas, en vase clos. Du moins, ce sont là nos convictions profondes... et c'est, par conséquent, l'orientation que nous donnons à notre recherche en CRH. Cependant, il suffit d'une faible dose de réalisme pour placer la réalisation de ces objectifs dans une perspective à long terme.

198. Selon l'expression utilisée par Craft, J.A. et J.G. Burnberg, op. cit. p. 10. Signalons que, dans ce dernier texte, l'expression revêt une connotation péjorative.

ANNEXE I

LE MODÈLE DE R. LIKERT : LA VERSION ORIGINALE ET LA TRADUCTION FRANÇAISE

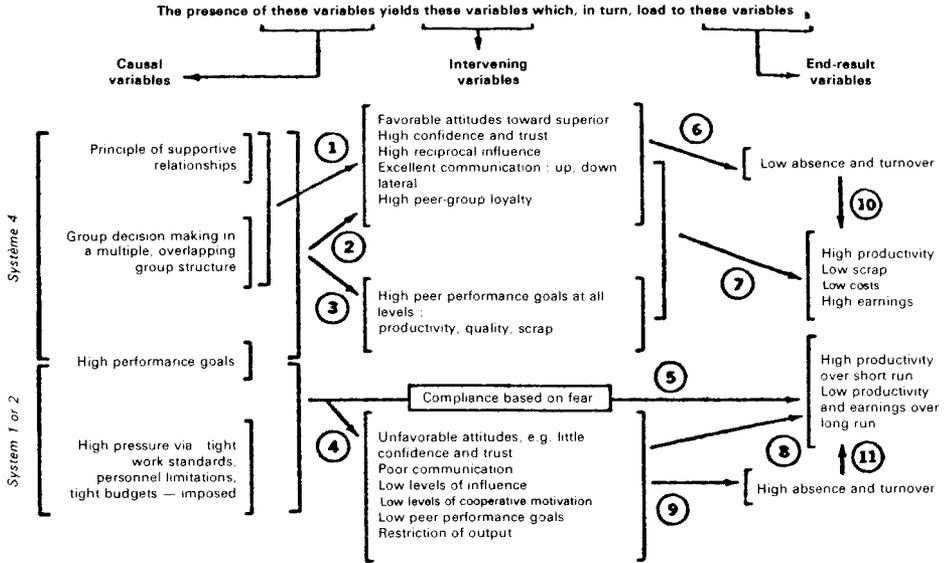


Fig. 8.1 Simplified diagram of relationships among variables for System 1 or 2 and System 4 operations.

Le modèle de R. Likert (La version originale)

Source : Likert, R.

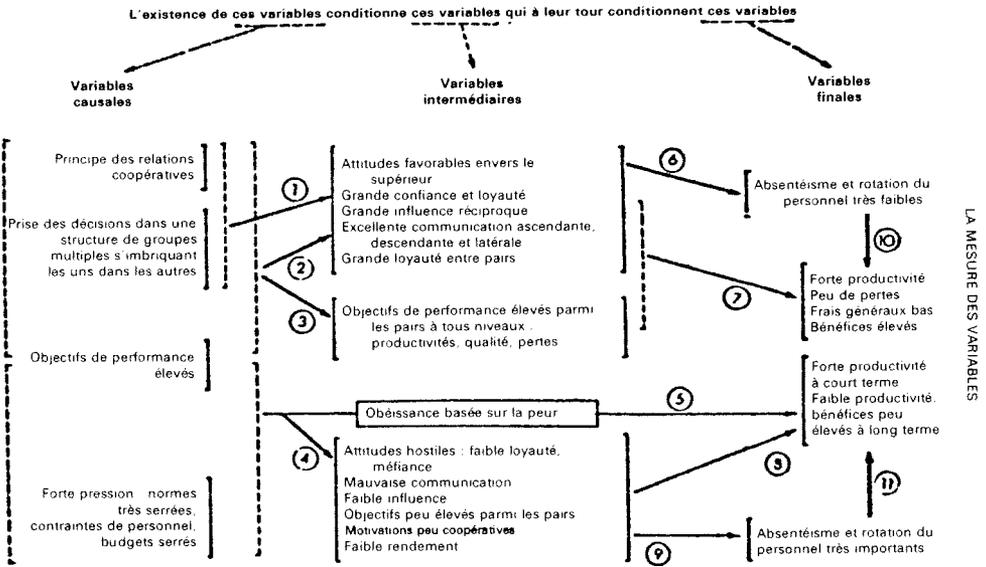


Fig. 8.1 — Schéma simplifié des relations entre variables dans les Système 1 ou 2 et le Système 4.

Le modèle de R. Likert (La traduction française)

Source : Likert, R. *Le gouvernement participatif de l'entreprise*, Gauthier-Villars, 1974, Traduction de « The Human Organization : its Management and Value » par E. Rinchard, E. de Diesbach et E. Bochet, p. 145

Voir la note explicative ci-après

NOTE EXPLICATIVE

L'entreprise qui pratique le système 4 de gestion met l'accent sur le principe de relations coopératives ainsi que sur la méthode de prise de décisions dans une structure de groupes multiples mutuellement imbriqués ; de plus, elle oriente son action vers des objectifs de performance élevés à tous les niveaux.

Ces variables causales débouchent (voir les flèches 1, 2, 3) sur des variables intermédiaires comme celles que constituent les attitudes favorables envers le supérieur, la grande confiance et la loyauté... ; elles conduisent également à des objectifs de performance élevés parmi les pairs à tous les niveaux.

Les variables intermédiaires aboutissent, en fin de compte, aux variables finales. Par conséquent, l'absentéisme et la rotation du personnel seront faibles ; la productivité, forte ; les pertes, peu élevées ; les frais généraux, bas et les bénéfices élevés (voir les flèches 6 et 7).

Par ailleurs, comme il peut y avoir lieu d'estimer que l'absentéisme et la rotation du personnel agissent directement sur la production, le gaspillage, les coûts et les bénéfices, ces variables finales peuvent être considérées comme des variables intermédiaires. C'est la signification de retrait de ces éléments vers la gauche et de la flèche 10.

À l'opposé, l'entreprise qui pratique *le système 1 ou le système 2 de gestion* est caractérisée par une forte pression, des normes et des budgets serrés, des contraintes sur le personnel.

À court terme, elle obtient une forte productivité due à l'obéissance basée sur la peur (voir la flèche 5). Mais ces variables causales suscitent des attitudes hostiles (voir la flèche 4) : faible loyauté et méfiance... À leur tour, les variables intermédiaires vont se traduire, à long terme, par une faible productivité, par de l'absentéisme élevé... (voir les flèches 8, 9). Par contre-coup, l'absentéisme et la rotation du personnel vont provoquer une faible productivité et des bénéfices peu élevés, du moins à long terme. C'est le sens du retrait de ces variables finales et de la flèche 11.

ANNEXE II

**LES ÉTATS FINANCIERS
DE LA R.G. BARRY CORPORATION
POUR L'EXERCICE 1969**

**R.G. BARRY CORPORATION
ÉTAT CONSOLIDÉ DES RÉSULTATS
POUR L'EXERCICE FINANCIER SE
TERMINANT LE 31 DÉCEMBRE 1969**

	Avec R.H.	Sans R.H.
Ventes nettes	\$ 25 310 588	\$ 25 310 588
Coût des ventes	<u>16 275 876</u>	<u>16 275 876</u>
Bénéfice brut	<u>9 034 712</u>	<u>9 034 712</u>
Frais de vente et d'adminis- tration	<u>6 737 313</u>	<u>6 737 313</u>
Bénéfice d'exploitation	<u>2 297 399</u>	<u>2 297 399</u>
Montant net des autres frais	<u>953 177</u>	<u>953 177</u>
Bénéfice avant impôts	<u>1 344 222</u>	<u>1 344 222</u>
(4)* Solde amorti des investissements dans les R.H.	<u>173 569</u>	<u>—</u>
Bénéfice redressé avant impôts	<u>1 517 791</u>	<u>1 344 222</u>
Impôts sur le revenu	<u>730 785</u>	<u>644 000</u>
Bénéfice après impôts	<u><u>787 006</u></u>	<u><u>700 222</u></u>

Source : Woodruff, Jr. R.L. « Human Resource Accounting », *Canadian Chartered Accountant*, September, 1970, p. 159.

Traduction et adaptation de la figure 3, « The Total Concept ».

* Voir la note explicative ci-après.

R.G. BARRY CORPORATION
BILAN CONSOLIDÉ
AU 31 DÉCEMBRE 1969

	Avec R.H. \$	Sans R.H. \$
ACTIF		
Total de l'actif à court terme	10 003 628	10 003 628
Montant net des immobilisations	1 770 717	1 770 717
Excédent du prix d'achat de filiales sur la valeur nette de l'actif acquis	1 188 704	1 188 704
(1)* Montant net des investissements dans les R.H.	986 094	—
Autres éléments de l'actif	<u>106 783</u>	<u>106 783</u>
Total de l'actif	<u>14 055 926</u>	<u>13 069 832</u>
PASSIF		
Total du passif à court terme	5 715 708	5 715 708
Total du passif à long terme	1 935 500	1 935 500
Revenus reportés	62 380	62 380
(2)* Impôts sur le revenu reportés reliés à la CRH	<u>493 047</u>	<u>—</u>
	<u>8 206 635</u>	<u>7 713 588</u>
AVOIR DES ACTIONNAIRES		
Capital-actions	879 116	879 116
Surplus d'apport	1 736 253	1 736 253
Bénéfices non répartis :		
Bénéfices financiers	2 740 875	2 740 875
(3)* Variation nette des investissements dans les R.H.	<u>493 047</u>	<u>—</u>
	<u>5 849 291</u>	<u>5 356 244</u>
Total du passif et de l'avoir des actionnaires	<u>14 055 926</u>	<u>13 069 832</u>

Source : Ibidem.

* Voir la note explicative ci-après.

NÔTE EXPLICATIVE

Les états financiers « avec R.H. » présentent des éléments spécifiques. Ainsi, *au bilan*, on retrouve les postes suivants : à l'actif, le montant net des investissements dans les R.H. (voir le poste 1) ; au passif, le montant des impôts sur le revenu reportés reliés à la CRH — car toutes les dépenses liées au personnel sont admissibles comme frais déductibles pour fins d'impôt (voir le poste 2). L'on retrouve, enfin, à l'avoir des actionnaires, la variation nette des investissements dans les R.H. qui s'ajoute aux bénéfices financiers non répartis (voir le poste 3).

À *l'état des résultats*, le bénéfice avant impôts a été redressé pour tenir compte du solde amorti des investissements dans les R.H. Il s'agit de la partie à long terme des dépenses encourues au cours de l'exercice financier (voir le poste 4).

Ces états financiers constituent donc les rapports financiers externes dressés à la R.G. Barry Corporation selon le modèle comptable de la CRH. Ils illustrent « \$ à l'appui », le caractère d'investissements dans les R.H., contrairement à la méthode comptable traditionnelle qui produit des états financiers « sans R.H. »...

BIBLIOGRAPHIE

- ACKLAND, D. « The Effects of Behavioral Indicators on Investor Decisions : An Exploratory Study ». *Accounting Organizations and Society*. 1976, Vol. 1, Nos 2/3, pp. 133-142.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION COMMITTEE REPORTS. « Report of the Committee on Human Resource Accounting ». *The Accounting Review*, Supplement 1973, pp. 169-185.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION COMMITTEE REPORTS. « Report of the Committee on Human Resource Accounting ». *The Accounting Review*, Supplement 1974, pp. 115-124.
- AMERNIC, J.H., A. Nissin, J. Pollock. « Existe-t-il un type de comptable généralement reconnu — Le C.A. type : mythe ou réalité ? » *CA/magazine*, Octobre 1979. pp. 43-52.
- ARROW, K.J. *The Limits of Organization*. New-York, Norton, 1974. Trad. de l'américain : Les limites de l'organisation. Paris, PUF, 1976, 110 p.
- BARRY, R.G. CORPORATION. « People are Capital Investments at R.G. Barry Corp. » *Management Accounting*, November 1971, pp. 53-55.
- BECKER, G. *Human Capital*, National Bureau of Economic Research Columbia University Press, 1964, 268 p.
- BEER, N. « The Technology of Organization Development ». *Handbook of Industrial and Organizational Psychology*. Chicago, Narvin D. Dunnette, ed., 1976, pp. 937-993.
- BELCHER, D.W. *Compensation Administration*. New Jersey, Prentice-Hall, 1974, 606 p.
- BELKAOUI, A. *Théorie comptable*. Montréal, PUQ, 1981, 337 p.
- BOISVERT, M. *L'approche socio-technique*. Les Éditions Agence d'Arc Inc. 237 p.
- BRUMMET, R.L., E.G. Flamholtz, W.C. Pyle. « Accounting for Human Resources ». *Michigan Business Review*, March 1968, pp. 18-22.
- BRUMMET, R.L., E.G. Flamholtz, W.C. Pyle. « Human Resource Measurement — A Challenge for Accountants ». *The Accounting Review*, April 1968, pp. 217-224.

- BRUMMET, R.L., E.G. Flamholtz, W.C. Pyle. « Human Resource Measurement Accounting : Development and Implementation in Industry » *The Foundation for Research on Human Behavior*, 1969, 93 p.
- BRUMMET, R.L., W.C. Pyle, E.G. Flamholtz. « La comptabilisation des ressources humaines ». Synopsis, Janvier-février 1970, pp. 49-60. Article reproduit de la revue *Personnel*, Juin 1970, pp. 37-47.
- BRUMMET, R.L. « Accounting for Human Resources ». *The Journal of Accountancy*, December 1970, pp. 62-66.
- BRYANT, R.R., M.J. Maggard, R.P. Taylor. « Manpower planning models and Techniques, a description Survey », *Business Horizons*, April 1973, pp. 69-78.
- CARPER, Wm.B. « Human Resource Accounting Revisited ». *The National Public Accountants*, April 1977, pp. 22-28.
- COTE, N. *La gestion des ressources humaines*. Montréal, Guérin, 1975. 264 p.
- CRAFT, J.A., J.G. Burnberg. « Human Resource Accounting : Perspective and Prospects ». *Industrial Relations*, February 1976, pp. 2-12.
- CRAFT, J.A. Human Resource Accounting and Manpower Management : A Review and Assessment of Current Availability ». *Journal of Economics and Business*, Autumn 1975, pp. 23-30.
- CROTEAU, O. *La comptabilité, méthode de sélection, de mesure et de communication*. Montréal, Dunod Québec. Les Presses H.E.C. (Montréal), 1971, 260 p.
- DAUBIGNEY, J.P. Salaire et marché du travail interne à l'entreprise. Monographie 2. *École des relations industrielles. Université de Montréal*, 51 p.
- DEMERS, L.B., D. Wayland. « L'engagement social des entreprises — Pas de nouvelles, bonnes nouvelles ? ». *CA/Magazine*, Avril 1981, pp. 57-60.
- DENMAN, J.H. « L'information financière et la question du cadre théorique : une comparaison ». *CA/Magazine*, Avril 1981, pp. 81-85.
- DOERINGER, P.B., M.J. Piore. *Internal Labor Markets and Manpower Analysis*. Studies in Social and Economic Process. Heath Lexington Books, 1971, 214 p.

- DYER, L., R. Thériault. « The Determinants of Pay Satisfaction ». *Journal of Applied Psychology*, October 1976, pp. 596-604.
- ELIAS, N.S. « The Effects of Human Asset Statements on the Investment Decision : An Experiment ». *Empirical Research in Accounting : Selected Studies. Journal of Accounting Research*, 1972, pp. 215-233.
- ELOVITZ, D. « From Thoughtful Businessman ». *Harvard Business Review*, May-June 1967, pp. 56, 59.
- EMORY, C.W. *Business Research Methods*. Homewood, Illinois, R.D. Irwin, 1980, 530 p.
- FARMER, R. « Progress in Human Resource Accounting — a Review ». *CPA Journal*, October 1975, pp. 549-554.
- FLAMHOLTZ, E.G., E. Cook « Connotative Meaning and its Role in Accounting Change : a Field Study ». *Accounting, Organizations and Society*, 1978, Vol. 3, no 2, pp. 115 à 137.
- FLAMHOLTZ, E.G., T.S. Lundy. « Human Resource Accounting for CPA firm ». *CPA Journal*, October 1975, pp. 45-51.
- FLAMHOLTZ, E.G. « A Model for Human Resource Valuation : a Stochastic Process with Service Rewards ». *The Accounting Review*, April 1971, pp. 253-267.
- FLAMHOLTZ, E.G. « Human Capital in Financial Statements : A comment ». *The Accounting Review*, January 1972, pp. 148-152.
- FLAMHOLTZ, E.G. « Toward a Theory of Human Resource Value in Formal Organizations ». *The Accounting Review*, October 1972, pp. 666-678.
- FLAMHOLTZ, E.G. « Assessing the Validity of a Theory of Human Resource Accounting : a Field Study ». *Journal of Accounting Research*, Supplement « Empirical Research in Accounting : Selected Studies », 1972, pp. 241-266.
- FLAMHOLTZ, E.G. « Human Resource Accounting : Measuring Positional Replacement Costs ». *Human Resource Management*, Spring 1973, pp. 8-16.
- FLAMHOLTZ, E.G. « The Impact of Human Resource Valuation on Management Decisions : A Laboratory Experiment ». *Accounting, Organizations and Society*, 1976, Vol. 1, Nos 2/3, pp. 153-165.

- FLESHER, D.L., T.K. Flesher. « Human Resource Accounting in Mississippi Before 1865 ». *Accounting and Business Research*. Special Accounting History Issue 1980, pp. 124-129.
- FLOWERS, U.S., C.L. Hughes. Why Employees Stay. *Harvard Business Review*. July-August 1973, pp. 49-60.
- FRANTZGREB, R.B., L.L.T. Landau, D.P. Lundberg. « The Valuation of Human Resources ». *Business Horizons*, June 1974, pp. 73-80.
- GUERIN, G. Le système de planification des ressources humaines dans l'entreprise. Monographie 3. *École de Relations industrielles*. Université de Montréal, 1978, 95 p.
- GUERIN, G. « La planification des ressources humaines ». *Gestion — Revue Internationale de gestion*, Septembre 1980, pp. 61-75.
- HARRELL, A.N., H.D. Klick. « Comparing the Impact of Monetary and Nonmonetary Human Asset Measures on Executive Decision Making ». *Accounting, Organizations and Society*, 1980, Vol. 5, No 4, pp. 393-400.
- HEKIMIAN, J.S., C.H. Jones. « Put People on Your Balance Sheet ». *Harvard Business Review*. January-February 1967, pp. 105-113.
- HENDRICKS, J.A. « The Impact of Human Resource Accounting Information on Stock Investment Decisions : An Empirical Study », *The Accounting Review*, April 1976, pp. 292-305.
- HERMANSON, R.H. « Accounting for Human Assets », *Michigan State University*, Bureau of Business and Economic Research, Graduate School of Business Administration, 1974, Occasional Paper No 14.
- HOPWOOD, A.G. « The Path Ahead ». Editorial. *Accounting, Organizations and Society*, 1976, Vol. 1, No 1, pp. 1-4.
- INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS. Le rapport Adams. Le rapport du Comité spécial chargé d'étudier le rôle du vérificateur, *CA/Magazine*, Avril 1978.
- INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS. « L'article sur le C.A. type remporte le prix Walter J. MacDonald ». Actualités. *CA/magazine*, Supplément français, Septembre 1980, pp. 1-2.
- INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS. « N'est pas comptable que le comptable ». Actualités. *CA/magazine*, Supplément français, Février 1981, pp. 1-4.

- JARDILLIER, P. *La gestion prévisionnelle du personnel*, Paris, PUF, 1972, 224 p.
- JAGGI, B., H.-S. Lau. « Toward a Model for Human Resource Valuation ». *The Accounting Review*, April 1974, pp. 321-329.
- JAUCH, R., M. Skigen. « Human Resource Accounting : A critical Evaluation ». *Management Accounting*, May 1974, pp. 33-36.
- KIKER, B.F. « The Historical Roots of the Concept of Human Capital ». *Journal of Political Economy*, October 1966, pp. 481-499.
- LANDRY, M. « Le conservatisme en comptabilité, essai d'explication. » *CA/Magazine*, Janvier 1970, pp. 44-49.
- LANDRY, M. « Le conservatisme en comptabilité, essai d'explication. » *CA/Magazine*, Novembre 1970, pp. 321-324.
- LAUZON, L.-P. *La comptabilité sociale*. Éditions Science et Culture Inc., Montréal, 1981, 313 p.
- LAWLER, E.E. III. *Pay and Organizational Effectiveness : a Psychological View*. New York, McGraw-Hill, 1971, 318 p.
- LAWLER, E.E. III. « Satisfaction and Behavior ». in Steers, R., L. Porter. *Motivation and work behavior*. New York, McGraw-Hill, 1973, pp. 287-301.
- LAY, D.W. « Le traitement comptable des variations de prix » *CA/Magazine*. Supplément français, Février 1980, pp. 17-21.
- LESAGE, P.B., et al. Questionnaire. *École des Hautes Études Commerciales de Montréal*. Texte inédit.
- LESAGE, P.B., J.-A. Rice « Intérêt et satisfaction au travail : considérations pour le gestionnaire ». *École des Hautes Études Commerciales de Montréal*, 1976, 39 p.
- LEV, B., A. Schwartz. « On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements ». *The Accounting Review*, January 1971, pp. 103-112.
- LEV, B., A. Schwartz. « On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements : A Reply ». *The Accounting Review*, January 1972, pp. 153-154.
- LIAO, S.S. « Human Assets, Human Resources and Managerial Decisions ». *Management Accounting*, November 1974, pp. 19-22.

- LIKERT, R. A Method for measuring the sales, influence of a radio program, *Journal of applied Psychology*. 1936, Volume 20, no 2, pp. 175-182.
- LIKERT, R. *New Patterns of Management*. New York, McGraw-Hill, 1961, 279 p.
- LIKERT, R. *The Human Organization : Its Management and Value*. New York, McGraw-Hill, 1967, 258 p.
- LIKERT, R. Le gouvernement participatif de l'entreprise. Paris, Gauthiers-Villars Éditeur, 1974. Trad. de l'américain : *Human Organization : Its Management and Value*, par E. Rinchart, E. de Diesbach, E. Bochet. Introduction de C. Magny. Avant-propos de J. Ardoino, 264 p.
- LIKERT, R., W.C. Pyle. « Human Resource Accounting : A Human Organizational Measurement Approach ». *Financial Analysts Journal*, January-February 1971, pp. 75-84.
- LIKERT, R. « Human Resource Accounting : Building and Assessing productive Organizations ». *Personnel Magazine*, May-June 1973, pp. 8-24.
- LIKERT, R.D. Bowens « Improving the Accuracy of PIL Reports by Estimating the Change in Dollar Value of the Human Organization. *Michigan Business Review*, March 1973, pp. 15-24.
- MARQUES, E. *La comptabilité des ressources humaines*. Éditions hommes et Techniques, 1974, 136 p.
- MARQUES, E. « Human Resource Accounting : Some Questions and Reflections ». *Accounting, Organizations and Society*, 1976, Vol. 1, Nos 2/3, pp. 175-178.
- MC GREGOR, D. *The Human Side of Entreprise*. New York, McGraw-Hill, 1960, 205 p.
- MC RAE, T.W. « Human Resource Accounting as a Management Toll ». *Journal of Accountancy*, August 1974, pp. 32-38.
- MC RAE, T. « Human Resource Accounting : Nature and Prospects ». *The Accounting Forum*, December 1975, pp. 1-8.
- MILES, R.E. « Human Relations or Human Resources ». *Harvard Business Review*, July-August 1965, pp. 148-161.
- MOQUIN, F. La comptabilité des ressources humaines. Thèse de Licence en sciences commerciales. *École des Hautes Études Commerciales de Montréal*, 1970.

- OGAN, P. « A Human Resource Value Model for Professional Service Organizations ». *The Accounting Review*, April 1976, pp. 306-320.
- OUCHI, W. *Théorie Z. Faire face au défi japonais*. InterÉditions, Paris, 1982, 252 p.
- PATON, W.A. *Accounting Theory*. Chicago, Accounting Studies Press, 1962. 793 p.
- PATON, W.A. *Asset Accounting*. New York, The MacMillan Company, 1966. 489 p.
- PYLE, W.C. « New Perspectives on Managing Human Resources ». A Summary of a Presentation to the *American Management Association's 42nd Annual Personnel Conference*, Americana Hotel, New York City, February 1971, 9 p.
- PRAKASH, P., A. Rappaport. « Information Inductance and its Significance for Accounting ». *Accounting, Organizations and Society*, 1977, Vol. 2, No. 1, pp. 29-38.
- RENSHALL, J.M. « Changing Perceptions Behind the Corporate Report ». *Accounting, Organizations and Society*, 1976, Vol. 1, No. 1, pp. 105-109.
- REY, F. *Introduction à la comptabilité sociale*. Domaines, techniques et applications. Entreprise moderne d'Éditions, Paris, 1978, 256 p.
- RHODE, J.C., E.C. Lawler III, G.L. Sundem, « Human Resource Accounting : A Critical Assessment ». *Industrial Relations*, February 1976, pp. 13-25.
- ROUSSEAU, L. La comptabilisation des ressources humaines. Une recherche empirique : l'application du modèle de R. Likert dans quatre établissements d'une entreprise. Rapport technique (EP81-R-45), *École Polytechnique de Montréal*, 1981, 154 p.
- ROUSSEAU, L. Revue de livres. La comptabilité sociale de L.P. Lauzon. Éditions Science et Culture Inc., Montréal 1981, 313 p. *Gestion revue internationale de gestion*. Septembre 1982. Vol. 7, no 3, p. 62.
- SCHULTZ, T.W. Investment in Human Capital. *The American Economic Review*, March 1961, pp. 1-7.
- SCHWAN, E. « The Effects of Human Resource Accounting Data on Financial Decisions : An Empirical Test ». *Accounting, Organizations and Society*, 1976, Vol. 1, Nos 2/3, pp. 219-237.

- SIMON, Y., H. Tézenas du Monctel. *Économie des ressources humaines dans l'entreprise*. « Collection Gestion », Paris, Masson, 1978, 215 p.
- SKINNER, R.M. *Les principes comptables : Une étude canadienne*. Toronto, L'Institut Canadien des Comptables Agréés, 1973, 539 p.
- SPROUSE, R.T., M. MOONITZ. « A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprise ». *American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Research Studies No. 3, 1962, 87 p. Summary : Journal of Accountancy, May 1962, pp. 61-63.*
- STONE, F. « Investment in Human Resources at AT & T ». *Management Review, October 1972, pp. 23-27.*
- STRAUSS, G. « Human Resource Accounting, A Complementary Collection ». Introduction. *Industrial Relations, February 1976, p. 1.*
- SWANSON, E.B. « The Two Faces of Organizational Information ». *Accounting, Organizations and Society, 1978, Vol. 3, Nos 3 /4, pp. 237-246.*
- SYLVAIN, F. *Dictionnaire de la comptabilité*. Toronto, L'Institut Canadien des Comptables Agréés. 1977. 258 p.
- TOMASSINI, L.A. « Assessing the Impact of Human Resource Accounting : An Experimental Study of Managerial Decision Preferences ». *The Accounting Review, October 1977, pp. 904-914.*
- TSAKLANGANOS, A.A. « L'évolution récente de la théorie de la comptabilité des ressources humaines ». *CA/magazine, Supplément français, mai 1980, pp. 11-15.*
- WOODRUFF, R.L. Jr. « Development of a Human Resource Accounting System, at the R.G. Barry Corporation ». *Human Resource Accounting, Foundation for Research on Human Behavior, Ann Arbor, Michigan 1969, pp. 73-84.*
- WOODRUFF, R.L. Jr. « Human Resource Accounting ». *Canadien Chartered Accountant, September 1970, pp. 156-161.*

Cette monographie a été publiée grâce à une subvention du fonds FCAC pour l'aide et le soutien à la recherche.

