



HAL
open science

Evaluation comptable du capital humain : une approche par le triptyque masse salariale, connaissances et compétences

Jean-Paul Mereaux, Jimmy Feige, Babacar Mbengue

► To cite this version:

Jean-Paul Mereaux, Jimmy Feige, Babacar Mbengue. Evaluation comptable du capital humain : une approche par le triptyque masse salariale, connaissances et compétences. Comptabilité sans Frontières.. The French Connection : 34ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Association francophone de comptabilité, May 2013, Montréal, Canada. hal-00996775

HAL Id: hal-00996775

<https://hal.science/hal-00996775>

Submitted on 26 May 2014

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

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

EVALUATION COMPTABLE DU CAPITAL HUMAIN :UNE APPROCHE PAR LE TRYPTIQUE MASSE SALARIALE, CONNAISSANCES ET COMPETENCES

Jean-Paul MEREAX

Maître de conférences

Université de Reims - REGARDS

jp.mereaux@univ-reims.fr

Jimmy FEIGE

Maître de conférences

Université de Reims - REGARDS

jimmy.feige@univ-reims.fr

Ababacar MBENGUE

Professeur des Universités

Université de Reims - REGARDS

ababacar.mbengue@univ-reims.fr

Résumé : La comptabilisation du capital humain a fait l'objet de nombreux travaux de chercheurs qui se sont interrogés sur sa pertinence dans une vision comptable stricto-sensu. En effet, la comptabilité dans une approche prudente compte tenu des difficultés d'évaluer le capital humain ne le prend en compte que de façon restrictive. Afin d'élargir cette vision, nous proposons un modèle d'évaluation comptable basé sur le triptyque masse salariale, indice de connaissances, indice de compétences.

Abstract: Many works of researchers are about human capital accounting. They especially studied its relevance in an accounting way. In accounting, it's indeed difficult to estimate the human capital. To mitigate these limits, we propose a model of accounting evaluation built on the triptych payroll, knowledge, and skills.

Mots clés : Capital humain - Immatériel - Evaluation comptable – Connaissances - Compétences

Key words: Human Capital - Immaterial - Accounting evaluation – Knowledge – Skills

Introduction

Si le management des hommes est un défi pour la gestion des connaissances (Tessier et Bourdon, 2009), il l'est aussi pour les... comptables comme le soulignait déjà Flamholtz (1972). Depuis plusieurs dizaines d'années, les éléments immatériels sont en effet objets de débats ; l'essentiel de la recherche dans la littérature comptable s'est déroulé sur la période 1970-1979, avec moins d'une dizaine d'articles produits depuis cette période (Bessier-Ollier et Walliser, 2010, p. 89).

Depuis la crise économique mondiale, la recherche sur le capital humain s'est réactivée compte tenu de son rôle central dans la performance durable des organisations (Cappelletti, 2010). Le capital humain, au sens large selon la vision de l'OCDE, recouvre les connaissances, les qualifications, les compétences et les autres qualités d'un individu qui favorisent le bien-être personnel, social et économique (Keeley, 2007, p. 30).

Dans un contexte caractérisé par une préoccupation croissante pour de nombreuses organisations aux problématiques sociales et sociétales, on peut aisément comprendre l'enjeu de l'évaluation du capital humain du fait de leurs responsabilités croissantes et des attentes des parties prenantes. La valeur des entreprises est très dépendante de leurs personnels, qui d'ailleurs « valorisés » peuvent être qualifiés de « ressources stratégiques ». L'évaluation du capital humain est aussi décisive pour l'actionnaire puisque celui-ci est source de création de valeur ; le capital humain impacte indirectement la valorisation boursière d'une organisation lorsque celle-ci est cotée. Actionnaires et autres parties prenantes - les dirigeants et les salariés - peuvent alors être particulièrement intéressés par la mesure du capital humain (Wyatt et Frick, 2010).

Une question persistante est donc relative à la mesure du capital humain (Cappelletti, 2010). Si certaines ressources humaines peuvent être considérées comme stratégiques, le savoir à gérer et à évaluer dépasse cette seule fonction. Il est ici question de gestion de l'immatériel avec toutes les difficultés que cela comporte, et plus particulièrement en terme d'évaluation. Par conséquent, il est nécessaire de définir des indicateurs appropriés pour pouvoir tenter d'évaluer comptablement le capital humain. En effet, dans la mesure où le capital humain n'est pas une ressource comme les autres dans le sens où il ne s'agit pas d'un bien tangible, mesurable, identifiable stricto-sensu comme peuvent l'être une machine ou un véhicule, évaluer comptablement le capital humain peut sembler, de prime abord, incongru¹ puisque, par essence même, le faire apparaître dans les comptes de l'entreprise ne semble pas envisageable. Cependant, ceci n'est pas tout à fait vrai.

En effet, les référentiels comptables normatifs qu'il s'agisse du référentiel français (Plan Comptable Général) ou du référentiel IAS/IFRS permettent d'intégrer dans les comptes de l'entreprise une partie du capital humain et notamment sa contribution à la production des investissements internes.

Dans cette étude, nous nous appuyons sur les notions de compétences et de connaissances pour évaluer comptablement le capital humain. Des propositions originales de mesures et d'évaluation comptables sont proposées. Rares sont en effet les travaux dont l'objet est de traiter le capital humain selon une vision comptable.

¹ Voir le papier de Gumb et Desmoulins-Lebault (2010) qui s'interrogent sur la pertinence du capital humain comme objet comptable en prenant le cas des joueurs de football.

Dans un premier temps, nous exposons les principes comptables sur la comptabilisation du capital humain et les travaux pour élargir cette vision puis dans un deuxième temps, nous exposons notre démarche exploratoire. Dans un troisième temps, nous présentons un modèle d'évaluation comptable du capital humain construit à partir du tryptique masse salariale, connaissances et compétences.

1. La comptabilisation du capital humain : approche normative versus approche extensive

Dans cette section, nous exposons les principes comptables qui permettent d'intégrer dans les comptes de l'entreprise une partie du capital humain qu'il s'agisse des référentiels normatifs français ou IAS/IFRS² et les travaux des chercheurs qui ont proposé d'aller au delà avec une approche plus complète d'évaluation du capital humain.

1.1 La prise en compte partielle du capital humain dans le référentiel comptable français

Lorsqu'une entreprise crée elle-même ses propres matériels, elle peut constater une production immobilisée et la faire apparaître dans son bilan à l'actif en immobilisations corporelles. Or, dans les charges constatées aboutissant à cette production immobilisée peuvent apparaître les charges du personnel ayant produit ces matériels. De même, lorsqu'une entreprise dépose un brevet qu'elle a créé, ses éléments constitutifs pour en apprécier le coût de revient (ex : achats divers, salaires, etc...) sont pris en compte et sont inscrits à l'actif du bilan en immobilisations incorporelles.

Ces immobilisations sont définies dans le P.C.G. comme un actif non monétaire et sans substance physique (article 211-1). Pour qu'il figure à l'actif, il est nécessaire que deux conditions soient réunies (article 311-1) :

- il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entreprise ;
- le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

Il est à préciser que l'immobilisation incorporelle doit être identifiable, ce qui suppose qu'elle résulte d'un droit légal ou contractuel ou qu'elle soit séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée, échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif. Dans les immobilisations incorporelles, plusieurs catégories permettant de valoriser le capital humain sont distinguées telles que les frais de développement, les brevets ou les investissements de création. Il est à noter une spécificité concernant les frais de recherche et de développement qui peuvent être inscrits à l'actif du bilan à condition que les projets soient nettement individualisés avec de sérieuses chances de rentabilité commerciale. Ce choix comptable entre inscription en charge ou à l'actif a été maintenu dans le règlement CRC 04-06 même si leur activation est la méthode préférentielle

² Dans d'autres référentiels (Etats Unis, Grande-Bretagne, Japon), le capital humain est également intégré partiellement dans les comptes des entreprises (Lilly et Reed, 1999).

pour ce qui concerne uniquement les frais de développement (Dictionnaire Comptable et Financier, 2008). C'est une différence avec le référentiel IAS/IFRS.

Les conditions exigées en matière de normalisation comptable française limitent les possibilités de faire apparaître dans les investissements de l'entreprise le capital humain mais le référentiel IAS/IFRS se montre encore plus exigeant.

1.2. La prise en compte partielle du capital humain dans le référentiel IAS/IFRS

Selon la norme IAS n° 38 du référentiel IAS/IFRS, les éléments incorporels sont définis comme étant des actifs non monétaires identifiables sans substance physique qui sont :

- contrôlés par une entreprise pour être utilisés à la production ou à la fourniture de biens ou services, pour être loués à d'autres ou pour être utilisés pour les besoins propres de l'entreprise ;
- et devant être utilisés pendant plus d'une période comptable.

Un élément incorporel doit être comptabilisé à l'actif lorsque les deux conditions suivantes sont simultanément réunies :

- démonstration d'avantages économiques futurs ;
- fiabilité de la mesure du coût de l'actif.

S'agissant des éléments incorporels produits en interne par l'entreprise, pour leur évaluation, il faut prendre tous les coûts pouvant être rattachés directement à la création de l'actif visé (main d', matières premières, frais généraux de production et autres coûts directs).

La norme précise que les dépenses ultérieures directement rattachables à un élément incorporel déjà comptabilisé à l'actif devront être ajoutées à sa valeur comptable s'il est probable que des avantages économiques futurs supérieurs au niveau de performance initialement prévu bénéficieront à l'entreprise ; toute autre dépense devra être constatée en charges. On peut remarquer qu'en pratique cela est quasiment impossible à déterminer.

Il est à noter que la norme IAS 38 distingue ce qui relève de la recherche et du développement. En effet, la recherche est considérée comme une investigation originale, conduite systématiquement dans la perspective d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles. Le développement, quant à lui, est défini comme la mise en application de résultats de recherche ou d'autres connaissances acquises à des projets ou à la conception de matériaux, d'appareils, de produits, de procédés, de systèmes ou de services nouveaux ou fortement améliorés, avant le commencement d'une production ou d'une utilisation commercialisable.

La norme a prévu en matière de comptabilisation deux possibilités :

- soit la comptabilisation immédiate en charges ;
- soit la comptabilisation à l'actif des dépenses de développement lorsque ces dépenses répondent à des critères déterminés.

Pour la mise en œuvre de cette deuxième solution qui ne concerne donc que les frais de développement, la norme indique que l'inscription à l'actif implique :

- que le produit ou le processus doit être clairement identifié et que les coûts imputables au produit ou à ce procédé peuvent être individualisés et mesurés de façon fiable ;
- que la possibilité technique de fabrication du produit ou du procédé peut être démontrée ;
- que l'entreprise a l'intention de produire ou de commercialiser ou d'utiliser le nouveau produit ou procédé ;
- que l'existence d'un marché potentiel pour ce produit ou procédé doit apparaître clairement ou, s'il doit être utilisé d'une manière interne, son utilité pour l'entreprise peut être démontrée ;
- que des ressources suffisantes existent, ou leur disponibilité peut être démontrée pour compléter le projet, et commercialiser ou utiliser le produit ou son procédé.

Toutefois, nous constatons qu'il ne s'agit que d'une évaluation partielle et très spécifique du capital humain dans la mesure où il est nécessaire afin de respecter une certaine orthodoxie comptable de se limiter à la notion d'avantages économiques futurs stricto-sensu. C'est d'ailleurs un des reproches formulé par Pluchart (2005) à l'encontre du référentiel IAS/IFRS de prendre en compte uniquement la comptabilisation des seuls actifs incorporels acquis par l'entreprise, ce qui exclut, compte tenu de conditions très restrictives, d'inscrire à l'actif du bilan, dans leur grande majorité, ceux générés par les salariés de l'entreprise. En résumé, lorsqu'une entreprise achète un bien incorporel, le prix payé intègre implicitement la reconnaissance des compétences des salariés du vendeur mais par contre, il est beaucoup plus délicat de comptabiliser les biens incorporels produits en interne.

Par conséquent, il semble important d'élargir cette vision comptable en ne se limitant pas aux seuls biens incorporels acquis ou à ceux produits en interne en optant pour une approche pluridisciplinaire intégrant le management des compétences et des connaissances. En effet, force est de constater que ces aspects sont pris en compte partiellement pour évaluer comptablement les frais de développement puisque si l'entreprise peut les inscrire à l'actif de son bilan, c'est bien parce qu'elle a démontré que le projet lui apporte un avantage économique et qu'indirectement, cela conduit à reconnaître que les compétences et les connaissances mobilisées lui permettent de parvenir à ce résultat. D'où la nécessité d'avoir une vision différente et plus étendue de l'évaluation comptable du capital humain. C'est sur ce point que des chercheurs ont axé leurs travaux.

1.3. L'approche extensive de la comptabilisation du capital humain : une synthèse de la littérature

Il y a une quarantaine d'années, plusieurs chercheurs (Brummet et *al.*, 1968 ; Lev et Schwartz, 1971 ; Flamholtz, 1972) ont axé leurs recherches sur la comptabilisation des ressources humaines. Leurs travaux montrent comment la comptabilité, dans la droite ligne du principe de prudence, a choisi de considérer les dépenses de personnel comme une charge et non un investissement. Cependant, ils indiquent (Brummet et *al.*, p 222) qu'il est nécessaire de prendre en compte une partie du capital humain car dans les fusions-acquisitions, le supplément de prix payé (goodwill) intègre de fait le potentiel humain de la cible décelé par l'acquéreur.

Lev et Schwartz (1971) ont proposé un modèle d'évaluation du capital humain fondé sur le salaire estimé pour une personne sous réserve qu'elle reste dans l'entreprise jusqu'à la fin de sa carrière³ mais comme le montre Flamholtz (1972), ils n'intègrent pas les évolutions de carrière des personnes au sein des organisations y compris les changements de poste.

Après ces travaux, nous observons tout comme Bessier-Ollier (2010) que les publications ont été moins fréquentes sur la période 1980-1990 ; certainement, si l'on se réfère à un des précurseurs dans le domaine (Flamholtz, 1972) parce que mesurer la valeur des ressources humaines d'une organisation est assez redoutable.

Toutefois, à partir de la fin des années 1990 et surtout au début des années 2000, les recherches sont plus nombreuses et impulsées par deux revues spécialisées qui incitent les chercheurs à orienter leurs travaux dans ce domaine : Journal of Human Resource Costing and Accounting (JHRCA) en 1996 et the Journal of Intellectual Capital (JIC) en 2000. Ces deux revues ont capitalisé 81,6 % des articles sur la décennie 2000-2009 d'après Guthrie, Ricceri et Dumay (2012) qui ont effectué une synthèse des travaux de recherche comptable sur le capital intellectuel⁴. Leur revue de la littérature montre que de nombreux chercheurs ont voulu s'affranchir des règles comptables estimées trop restrictives (Zeghal et Maaloul, 2011) en proposant d'autres indicateurs pour mesurer comptablement le capital humain.

Ainsi, Mouritsen, Larsen et Bukh (2001) montrent à travers le cas Skandia que d'autres indicateurs peuvent être mobilisés pour élargir cette vision. Skandia intègre par exemple le niveau de formation des salariés, l'ancienneté dans le service ou le temps de formation. Cependant, ces chercheurs ne vont pas jusqu'à proposer une traduction comptable du capital intellectuel et par conséquent du capital humain.

D'autres auteurs (Moon et Kym, 2006, p 257) se basent au niveau du capital humain sur la classification de Kaplan et Norton (1992) et prennent en compte les capacités, la satisfaction et la conservation des employés qui sont la traduction des compétences, de l'engagement et de la mémoire des salariés. Si leur modèle permet d'étudier les interactions entre capital humain, capital structurel et capital relationnel, il ne propose pas une traduction comptable du capital intellectuel et par prolongement du capital humain, ce que soulignent Moon et Kim dans les limites de leur recherche.

³ Abhijeet et Richa (2010) retiennent la même approche mais ont essayé de pallier à cette limite en intégrant la notion de fiabilité dans leur modèle « NPV » (Net Present Value).

⁴ « Human capital is at the heart of intellectual capital » soulignent Moon et Kym (2006, p 257). C'est une des trois composantes du capital intellectuel selon les chercheurs avec le capital structurel et le capital relationnel.

Rodov et Leliaert (2002) se sont également intéressés à cet aspect évaluation financière en proposant une méthode pour mesurer les actifs intangibles et ainsi compléter le bilan. Ils s'appuient sur différentes méthodes d'évaluation financière telles que le Balanced Scorecard, l'Economic Value Added (E.V.A.) ou le Return on Assets (R.O.A.) afin d'en extraire les points forts. Il s'agit d'une approche par la valeur de marché de trois capital (humain, client et structurel) et plus particulièrement pour le capital humain, de pondérer chacune de ces composantes (compétence, expérience, réputation, ...). Si ce modèle permet d'aller au-delà de la vision traditionnelle du capital humain et de se placer dans une perspective financière, il n'est pas généralisable en l'état puisque ce sont les dirigeants de l'entreprise qui fixe de manière subjective le poids des différentes composantes. De même, la valeur globale de marché ne peut guère s'appliquer pour une entreprise non cotée, ce qui réduit la portée du modèle.

Ceci montre la difficulté d'approcher comptablement le capital humain, ce qui oblige les entreprises à recourir à la publication d'informations volontaires (Wyatt et Frick, 2010). En étudiant les comptes des sociétés australiennes sur la période 1992-2004, ils ont recherché et identifié les investissements réalisés en capital humain et se sont attachés à montrer notamment que c'est une attente forte des parties prenantes dans ce domaine (actionnaires, investisseurs, financeurs, analystes financiers, managers, employés, régulateurs). Ils rejoignent ainsi Schwan (1976) qui avait mis en évidence l'impact des données comptables sur le capital humain sur les décisions prises par les financeurs.

Dans la mesure où nous constatons comme d'autres chercheurs que les référentiels comptables ne proposent qu'une vision restrictive du capital humain dans les comptes de l'entreprise et que les modèles proposés pour aller au-delà de ces référentiels ne permettent pas de parvenir à une traduction comptable et financière, il nous semble utile de proposer une autre approche.

2. Une autre approche de la comptabilisation du capital humain

Les connaissances et les compétences sont reconnues dans la littérature comme des éléments moteurs du développement des entreprises (Bayad et Simen, 2003 ; Mbengue et Feige, 2011).

Aussi, ces éléments sont de plus en plus pris en compte dans le courant managérial en proposant de les intégrer dans des tableaux de bord qui prennent en compte à la fois des indicateurs financiers et non financiers tels que le Balance Scorecard⁵ (Kaplan et Norton, 1992). Si ces aspects sont intégrés en contrôle de gestion social, ils ne trouvent pas leur traduction dans la comptabilité de l'entreprise comme l'ont montré de nombreux chercheurs puisqu'il faut être en mesure d'apprécier les avantages économiques futurs pour les transformer en immobilisations incorporelles (Bessieux-Ollier, Lacroix, Walliser, 2006).

Les systèmes comptables dans leur approche traditionnelle, et notamment les comptes annuels, ne prennent que difficilement en compte ces ressources intangibles que constitue le capital humain. Dès lors, il faut s'appuyer sur d'autres outils tels que le reporting de gestion sociale pour approcher une valeur de ce capital humain. Il s'agit de proposer une approche

⁵ Le Balance Scorecard ou tableau de bord prospectif repose sur quatre axes : financier, processus, client, apprentissage organisationnel.

mixte fondée sur la prise en compte d'autres critères en mobilisant non seulement les éléments issus de la comptabilité mais aussi les connaissances et les compétences des salariés. Les aspects relatifs à la méthodologie mise en œuvre dans le cadre de cette recherche-intervention sont présentés préalablement au modèle d'évaluation comptable du capital humain.

2.1. Méthodologie de la recherche

Dans ce point, nous présenterons, tout d'abord, les principales caractéristiques de l'organisation étudiée. Nous restituerons ensuite la démarche qui a permis de définir et d'affiner les indices de gestion des connaissances et de compétences. Enfin, nous présenterons les outils de recueil de données élaborés suite à notre entretien avec les responsables de gestion de ressources humaines de cette société.

2.1.1. Principales caractéristiques de l'organisation étudiée

Le groupe étudié est une PME française familiale qui a une quarantaine d'années d'existence. Le secteur renseigné est celui de la distribution de produits pour lequel l'enseigne a développé une expertise reconnue. Pour l'essentiel, cette entreprise a deux principaux concurrents directs. Les différents magasins du groupe sont essentiellement localisés dans le nord de la France. Les effectifs du groupe s'établissent à 650 collaborateurs répartis entre le siège social et les 125 magasins composés de 3 à 6 employés (environ 500 personnes sur le terrain).

Fondamentalement, dans un marché sous tension, ils ont repensé/ils repensent leur modèle de développement et leur organisation. La structure organisationnelle est à la fois classique et originale puisque le dirigeant est assisté de trois directeurs généraux. Elle est classique compte tenu des différentes fonctions qui la compose, à savoir la DAF/Logistique, le développement/RH, le merchandising, le marketing, l'informatique, les achats, l'expansion.

L'évolution de ce groupe se réalise naturellement sous l'impulsion du comité de direction, composé de 50% de nouveaux. Aussi, la connaissance du client et du marché s'affine puisque le groupe a vocation à devenir de plus en plus apprenante. A cet effet, la structure favorise les remontées d'informations du terrain, articulant véritablement le stratégique et l'opérationnel. Après avoir connu un fort développement de ses ventes, la progression du groupe est aujourd'hui plus difficile. Aussi, le dirigeant et ses collaborateurs actionnent entre autres les leviers permettant d'activer une meilleure gestion des connaissances et des compétences de ses collaborateurs.

A cet effet, le groupe s'est doté d'un laboratoire qui a pour missions l'étude de ses pratiques et à assurer de meilleures formations dans une optique d'amélioration permanente et de diffusion de bonnes pratiques. Aussi, outre l'objectif d'amélioration de la performance économique et financière, le groupe s'inscrit dans une démarche de développement durable ; de responsabilité sociale et sociétale.

Le groupe est à la recherche des meilleures pratiques de gestion de son capital humain. Ainsi, évaluer comptablement le capital humain à l'aide d'un indice construit à partir de la masse salariale (salaires et charges salariales) permettra d'identifier ainsi les leviers d'optimisation permettant d'accroître et la qualité des formations et les résultats organisationnels. Les outils élaborés concourront également à améliorer l'employabilité des salariés conformément à

toutes actions RSE. Enfin, les résultats de cette étude appuieront une démarche GPEC. Dans ce cadre, nous pourrions ultérieurement mettre en évidence les trajectoires de chacun, les mobilités en internes et en externes, les besoins de formation exprimés, les connaissances acquises par les salariés et les compétences développées.

2.1.2 Démarche d'ensemble et de définition des indices de connaissances et de compétences

Nous nous sommes attachés dans un premier temps à présenter le premier modèle de mesure comptable du capital humain auprès de gestionnaires de ressources humaines du groupe étudié. Il a ensuite été convenu de réaliser une recherche-intervention au sein de leur structure. L'étude envisagée s'inscrit dans un cadre exploratoire ; la première application portera sur un magasin pour ensuite l'étendre à l'ensemble des points de vente du groupe sur une période de trois ans. L'échange avec ces professionnels a permis d'affiner les indices de connaissances et de compétences initialement proposés.

Ainsi, l'indice connaissances inclut la formation initiale ainsi que la formation continue diplômante ; et une distinction est faite avec les stages courts de formation, plus opérationnels. La discussion avec les responsables ressources humaines de l'entreprise sur lequel le test sera réalisé a porté sur le caractère obligatoire des formations selon les entreprises ; la pondération à réaliser pour les personnes qui n'ont pas obtenu avec succès le diplôme qui sanctionne la formation ou qui n'ont pas suivi la formation dans sa totalité. C'est pourquoi une solution serait de pondérer par rapport au nombre d'heures de présence les différents personnels qui sont/ont été dans cette situation.

L'indice compétences a fait l'objet d'une discussion plus longue. Cet indice intègre ce qui relève de l'ancienneté et de la formation professionnelle. Les profils des personnels demandeurs de stages, le caractère obligatoire des stages, leur nature et leurs apports ont été discutés. D'autres aspects de la discussion ont porté sur les autres méthodes/actions qui sont de nature à développer les compétences et les connaissances des personnels (autoformation ; e-learning ; hiérarchie ; etc.). L'ensemble des points discutés quant aux indices de connaissances et de compétences feront l'objet d'une présentation plus détaillée dans le modèle proposé ci-dessous.

2.2. L'évaluation comptable de base du capital humain : construction du modèle

Dans un premier temps, il est nécessaire de déterminer une valeur comptable de base du capital humain. Nous considérons que l'ensemble des charges de personnel (salaires + charges sociales) peuvent constituer cette valeur de base, ce que les professionnels du chiffre (experts-comptables, commissaire aux comptes,...) nomment la masse salariale.

Nous partons du postulat que tous les salariés ont des compétences et des connaissances intrinsèques et que leur mise à disposition au quotidien dans les diverses activités des entreprises (production, commercial, recherches, ...) est la contrepartie des salaires versés. C'est la raison pour laquelle nous proposons de prendre en compte d'autres critères pour mieux appréhender la valeur comptable du capital humain tels que les connaissances des salariés.

2.2.1 La détermination d'un indice des connaissances

Ainsi, comme le montre la littérature et plus particulièrement les travaux de Spence (1973) cité par Guillard et Roussel (2010), l'éducation, et notamment la durée d'études et le niveau d'études et par voie de conséquence, la formation initiale et la formation continue diplômantes, apparaît comme un signal important dès lors que l'on envisage de recruter un collaborateur et contribue de fait à valoriser le capital humain.

Cette approche est également partagée par les praticiens comme le montrent ces quelques verbatims ci-dessous extraits d'une enquête sur la gestion des connaissances réalisée auprès de dix-sept professionnels (dirigeants, directeur des ressources humaines, consultants) de la région Champagne-Ardenne : « *Les connaissances, c'est je dirai, le bagage brut qu'on possède en fonction de sa formation dans un premier temps scolaire* », « *La connaissance serait ce qu'on apprend tout au long de sa formation : école et jusqu'à études supérieures ou pas* ». « *Pour moi, la connaissance, c'est plutôt issu de la formation qu'elle soit initiale ou continue* ».

Dans le prolongement de cette étude, il nous semble qu'il est intéressant de proposer un indice de mesure de ces connaissances intégrant à la fois les niveaux de formation initiale et de formation continue et qui viendrait compléter la valeur comptable brute du capital humain telle que nous l'avons présentée précédemment.

Indice connaissances = indice formation initiale + indice formation continue diplômante

Dans notre approche, nous opérons une distinction entre la formation continue diplômante et la formation professionnelle dans la mesure où la première est de longue durée et élargit les connaissances des salariés à la différence des actions de formation courte davantage centrées sur les besoins opérationnels de l'entreprise. Par exemple : la préparation d'une licence professionnelle d'une durée de 450 heures oblige le stagiaire à suivre des enseignements généraux (français, mathématiques, langues vivantes, ...) alors qu'un stage de deux jours sur l'utilisation d'un nouveau logiciel de gestion de la paie est davantage axée sur des aspects pratiques opérationnelles.

Au niveau de l'entreprise, pour le calcul de cet indice, il est nécessaire d'opérer une distinction entre formation initiale et formation continue diplômante en identifiant le nombre de salariés diplômés dans le cadre de la formation continue diplômante⁶.

L'indice connaissances pourrait être déterminé comme suit :

Indice connaissances = indice formation initiale x (nombre de salariés diplômés de l'enseignement supérieur en formation initiale/nombre de salariés de l'entreprise) + indice formation continue diplômante x (nombre de salariés diplômés de l'enseignement supérieur en formation continue/nombre de salariés de l'entreprise)

⁶ Il est à préciser que la formation initiale prédomine puisque la formation continue diplômante ne concerne que 1,94 % des salariés en France d'après le projet de loi de finances 2012, relatif à la formation professionnelle. Ce taux a été déterminé en cumulant les chiffres relatifs aux certifications publiés par le Ministère du Travail dans le cadre du projet de loi de finances 2012.

L'indice formation initiale d'une entreprise peut être déterminé en effectuant le rapport entre le nombre de salariés diplômés de l'enseignement supérieur et le nombre de salariés diplômés de l'enseignement supérieur du secteur d'activité de l'entreprise. En ce qui concerne l'indice de formation continue diplômante, il peut être déterminé en retenant le nombre de salariés diplômés en formation continue diplômante à comparer au nombre de salariés diplômés de l'enseignement supérieur du secteur d'activité de l'entreprise.

L'indice connaissances serait alors déterminé comme suit :

<p>Indice connaissances =</p> <p>(niveau moyen d'études en formation initiale des salariés de l'entreprise/niveau moyen d'études en formation initiale du secteur d'activité de l'entreprise)</p> <p style="text-align: center;">x</p> <p>(nombre de salariés diplômés de l'enseignement supérieur en formation initiale de l'entreprise/nombre de salariés de l'entreprise)</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>(niveau moyen d'études en formation continue diplômante des salariés de l'entreprise/niveau moyen d'études en formation continue diplômante du secteur d'activité de l'entreprise)</p> <p style="text-align: center;">x</p> <p>(nombre de salariés diplômés de l'enseignement supérieur en formation continue/nombre de salariés de l'entreprise)</p>
--

Le niveau moyen d'études serait calculé par référence au baccalauréat. Chaque année d'études supplémentaire sera valorisée en ajoutant 1 point. Ainsi, un diplôme bac + 2 permettra d'obtenir 2 points, un diplôme Bac + 3, 3 points, etc.. A l'inverse, un diplôme inférieur au BAC entraînera une diminution d'un point par année manquante. A titre d'exemple, le BEP, - 2 points correspond au nombre d'années nécessaires pour obtenir un baccalauréat professionnel avec ce diplôme. Les points attribués seront pondérés par la part des salariés titulaires de ces diplômes afin d'obtenir par cumul le niveau d'études moyen. La même opération sera réitérée pour la formation continue diplômante.

Cet indice permettrait d'évaluer les connaissances acquises dans une perspective comptable puisqu'il permettrait d'augmenter ou de diminuer la valeur comptable du capital humain en fonction de la formation des salariés. Si une entreprise recrute essentiellement des salariés avec un diplôme de niveau bac + 3 par rapport à ses concurrents, le capital humain valorisé comptablement sera plus élevé puisque l'indice connaissances sera supérieur à 100, ce qui augmentera mécaniquement la valeur comptable humain. A l'inverse, si une entreprise a des salariés avec un niveau de formation initiale moindre, l'indice de connaissances sera très vraisemblablement inférieur à 100, ce qui conduira à diminuer la valeur comptable du capital humain. Cependant, réduire la valeur du capital humain à ce seul critère discriminant nous semble peu adapté pour l'appréhender avec pertinence dans une perspective plus globale. Il faut également intégrer les compétences des salariés.

2.2.2 La détermination d'un indice des compétences

Cependant, le capital humain ne se limite pas à ce seul angle formation diplômante puisque les salariés acquièrent des compétences en raison de l'expérience accumulée dans les postes occupés. Cet effet d'expérience est de nature à accroître intrinsèquement la valeur du capital

humain puisque des salariés expérimentés seront certainement, toutes choses égales par ailleurs, plus efficaces dans les missions ou les travaux qui leur sont confiés.

Dès lors, il est possible de considérer que lorsque les salariés sont présents dans une entreprise pendant de nombreuses années, ils acquièrent et développent des compétences. C'est la notion de qualification professionnelle, ce qui contribue à accroître la valeur comptable du capital humain.

Ces compétences peuvent également renforcées lors des stages courts de formation professionnelle qui visent à compléter la formation des salariés mais davantage dans une optique opérationnelle que dans une optique acquisition de connaissances. Guillard et Roussel (2010) soulignent que l'investissement dans l'éducation permet d'augmenter le stock de capital humain d'un salarié. La caractéristique principale de ces stages est leur durée, un peu plus de 29 h en moyenne en 2009 (Projet LPF Formation Professionnelle, 2012), ce qui les différencie très fortement des formations diplômantes de longue durée.

Ces réflexions nous amènent à proposer un instrument de mesure des compétences construit sur le même principe que l'indice connaissances :

Indice compétences = indice ancienneté + indice formation professionnelle

L'indice ancienneté peut être calculé en comparant la durée moyenne d'années de présence dans l'entreprise par rapport à la durée moyenne d'ancienneté du secteur d'activité de l'entreprise. Des statistiques sont disponibles auprès de l'INSEE sur la durée moyenne d'ancienneté par secteur d'activité avec une distinction moins de 10 ans/plus de 10 ans.

Quant à l'indice formation professionnelle, il peut être constitué du rapport entre la durée moyenne des stages de formation de l'entreprise et la durée moyenne des stages de formation du secteur d'activité de l'entreprise.

L'indice compétences serait alors déterminé comme suit :

<p>Indice compétences =</p> <p>(durée moyenne ancienneté de l'entreprise/durée moyenne ancienneté du secteur d'activité de l'entreprise)</p> <p style="text-align: center;">x</p> <p>(nombre de salariés de l'entreprise n'ayant pas suivi un stage de formation/nombre de salariés de l'entreprise)</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>(durée moyenne des stages de formation de l'entreprise/durée moyenne des stages du secteur d'activité de l'entreprise)</p> <p style="text-align: center;">x</p> <p>(nombre de salariés de l'entreprise ayant suivi un stage de formation/nombre de salariés de l'entreprise)</p>

Cet indice permettrait de mesurer la façon dont les compétences sont acquises dans l'entreprise. Plus une entreprise met en place des stages de formation à destination de ses salariés, plus ces derniers sont mieux formés, ce qui doit contribuer à augmenter leurs compétences et par voie de conséquence, le capital humain. Dans cette approche, l'effet d'expérience est également pris en compte puisque l'acquisition de compétences peut être

également le fruit d'une présence longue dans l'entreprise qui permet d'en connaître les rouages.

A partir de l'ensemble des propositions ci-dessus, nous présentons un modèle d'évaluation comptable du capital humain :

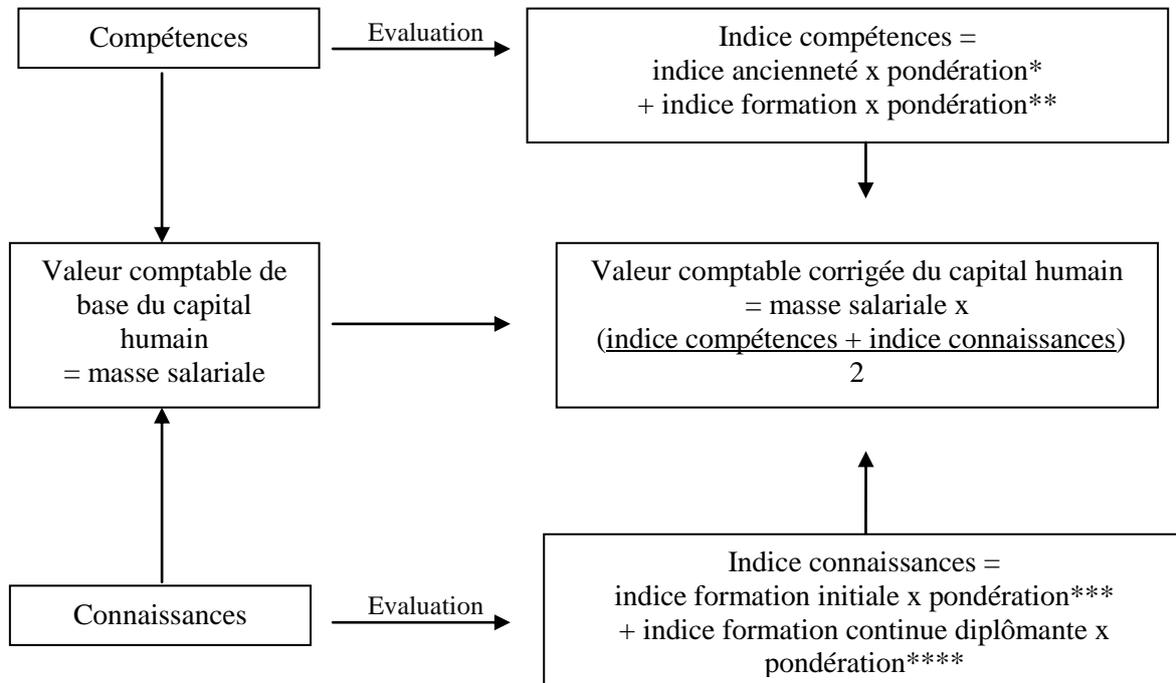


Figure 1 : Modèle d'évaluation comptable du capital humain

* Nombre de salariés de l'entreprise n'ayant pas suivi un stage de formation/nombre de salariés de l'entreprise

** Nombre de salariés de l'entreprise ayant suivi un stage de formation/nombre de salariés de l'entreprise

*** Nombre de salariés diplômés de l'enseignement supérieur en formation initiale de l'entreprise/nombre de salariés de l'entreprise

**** Nombre de salariés diplômés de l'enseignement supérieur en formation continue diplômante de l'entreprise/nombre de salariés de l'entreprise

Dans le prolongement de la présentation de ce modèle, nous exposons les méthodes et outils de recueils de données mises en œuvre dans le cadre de cette recherche-intervention.

2.2.3 Méthodes et outils de recueils de données

Pour recueillir les informations nécessaires à la réalisation de cette étude, il s'agit et de construire un tableau Excel et un questionnaire à administrer à l'ensemble des personnels (principalement sur leurs différentes expériences, leurs diplômes et les formations suivies). Ces outils ont été élaborés à partir de l'ensemble des recommandations et des échanges entre les différents participants. Pour collecter et traiter les données nécessaires à une telle étude, un tableau Excel a été élaboré ; il contient l'ensemble des informations nécessaires et discutés lors de notre échange pour réaliser les calculs souhaités et répondre aux objectifs fixés.

Ce tableau se compose des éléments d'identification sur le magasin ou le service :

- N° de magasin ;
- Lieu du magasin ;
- Nom du service du siège

Les informations sont ici renseignées à partir de la rubrique « *informations personnelles* » du questionnaire joint en annexe.

D'autres informations portent sur les salariés :

- Leur identification :
 - N° de matricule ;
 - Nom du salarié(e) ;
 - Prénom du salarié(e) ;
 - Date de naissance ;
 - Sexe.
- Leur qualification :
 - Diplôme d'entrée du salarié (é)

L'information demandée : BEP, BAC, BTS, DUT, DEUG, Licence, Maîtrise, Master (ou DESS, DEA), Ingénieur, Doctorat. Autres diplômes : indiquer le nom de la formation et le niveau d'équivalence. Les informations sont ici renseignées à partir de la rubrique « *Information personnelle* » pour ce concerne le numéro de matricule du salarié et à l'aide de la première partie intitulée « *Votre parcours avant 4murs* » du questionnaire joint en annexe pour les autres informations.

- Leurs parcours /leurs expériences professionnelles :
 - Date d'entrée du salarié(e) dans l'entreprise ;
 - Fonction exercée à l'entrée ;
 - Nombre d'années d'expérience dans cette fonction ;
 - Date d'arrivée du salarié(e) dans un magasin ;
 - Fonction exercée après le changement de magasin ;
 - Date de sortie du salarié(e) du magasin ;
 - Date de sortie du salarié(e) de l'entreprise.

Les informations sont essentiellement ici renseignées de la deuxième partie du questionnaire joint en annexe intitulée « *II. Votre parcours chez 4murs* » ; seul le « nombre d'années d'expérience dans cette fonction » est renseigné à l'aide de la question n° 6 partie I « *Votre parcours avant 4murs* » ;

- La formation qualifiante ou diplômante suivie dans l'entreprise :
 - 2009, 2010, 2011, 2012 : Intitulé de la formation ; Durée en heures ;

Il s'agit d'indiquer le nom de la formation et son niveau. Exemples : Formation vendeur conseil spécialisé en magasin homologuée RNCP niveau IV ou Manager d'Univers Marchand homologuée RNCP niveau III. Voir question n° 1, partie III « *Votre formation* » dans le questionnaire joint en annexe. Remarque : l'enregistrement des « stages courts externes de formation suivis par le salarié » et des « autres formations internes suivies par le salarié » est réalisé dans des tableaux analogues à celui présenté ci-dessous :

Formation qualifiante ou diplômante suivie dans l'entreprise
--

2009		2010		2011		2012	
Intitulé de la formation	Durée en heures	Intitulé de la formation	Durée en heures	Intitulé de la formation	Durée en heures	Intitulé de la formation	Durée en heures

Tableau 1 : La formation qualifiante ou diplômante suivie dans l'entreprise

- Les stages courts externes de formation suivis par le salarié :
 - 2009, 2010, 2011, 2012 : Intitulé du stage ; Durée en heures ;

Selon un rapport ministériel 2012 sur la formation professionnelle, rentrent dans cette catégorie les stages ne donnant lieu à aucune certification. Ce sont des stages d'une durée inférieure à 60 heures dans 91 % des cas. Voir question n° 2, partie III « *Votre formation* » dans le questionnaire joint en annexe.

- Les autres formations internes suivies par le salarié :
 - 2009, 2010, 2011, 2012 : Intitulé de la formation ; Durée en heures ;

Il s'agit des formations suivies en interne par des salariés et assurées par d'autres salariés visant soit à les intégrer ou à les former à des techniques produit ou de merchandising. Voir question n°3, partie III « *Votre formation* » dans le questionnaire joint en annexe.

Conclusion

L'évaluation comptable du capital humain est au cœur des préoccupations de nombreux chercheurs depuis une cinquantaine d'années. Compte tenu des restrictions des référentiels comptables des différents pays, il n'a pas pu ou prou trouvé sa traduction comptable dans les comptes des entreprises ; son évaluation étant la pierre d'achoppement. Des chercheurs ont proposé des modèles d'évaluation sans toutefois parvenir à une solution suffisamment complète sur le plan comptable.

Nous proposons une autre voie fondée sur l'analyse des connaissances et les compétences des salariés en proposant des indicateurs pour mesurer comptablement le capital humain en nous appuyant sur la masse salariale pondérée par un indice des connaissances et des compétences. En déterminant ainsi une valeur comptable corrigée du capital humain, nous disposons d'une base comparative inter entreprises très utile pour les différentes parties prenantes de l'entreprise, en particulier compte tenu de l'émergence croissante des préoccupations sociales et sociétales des entreprises.

Cependant, ce modèle original peut encore faire l'objet d'améliorations, et au-delà de la recherche-intervention en cours, affiner la mesure des deux indices de référence, l'indice des connaissances et des compétences constitue une base de réflexion pour des travaux de recherche futurs.

Bibliographie

- Abhijeet C., Richa G. (2010), Intellectual Capital Accounting, *Advances In Management*, Vol. 3 (9) : 13-16.
- Bayad M., Simen S.F. (2003), Management des connaissances : état des lieux et perspectives, Actes de la 12^{ème} conférence de l'AIMS, Côtes de Carthage.
- Bessieux-Ollier C., Walliser E. (2010), Le capital immatériel. Etat des lieux et perspectives, *Revue Française de Gestion*, 36 (207) : 85-92.
- Bessieux-Ollier C., Lacroix M., Walliser E. (2006), Le capital humain : approche comptable versus managériale, *Revue Internationale sur le travail et la société*, 4 (2) : 25-57.
- Brummet R. L., Flamholtz E. G., Pyle W. (1968), Human Resource Measurement : A Challenge for Accountants, *The Accounting Review*, 18 (2) : 217-225.
- Cappelletti L. (2010), Vers un modèle socio-économique de mesure du capital humain ?, *Revue Française de Gestion*, 36 (207) : 139-152.
- Dictionnaire Comptable et Financier (2008), 9^{ème} édition, Groupe Revue Fiduciaire.
- Flamholtz E.G. (1972), On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements: A Comment, *The Accounting Review*, 148-152.
- Guillard A., Roussel J. (2010), Le capital humain en gestion des ressources humaines : éclairages sur le succès d'un concept, *Revue Management et Avenir*, 1 (31) : 160-181.
- Gumb B., Desmoulins-Lebeault F. (2010), De la pertinence du capital humain comme objet comptable : le cas des joueurs de football, Journée Capital immatériel : état des lieux et perspectives, Montpellier, 18 juin 2010.
- Guthrie J., Ricceri F., Dumay J. (2012), Reflections and projections : A decade of Intellectual Capital Accounting Research, *The British Accounting Review*, 44 (2) : 68-82.
- Kaplan, R., Norton D. (1992), The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance, *Harvard Business Review*, 70(1): 58-63.
- Keeley B., (2007), La valeur des gens, in *Le capital humain : comment le savoir détermine notre vie*, Les essentiels de l'O.C.D.E.
- Lev B., Schwartz A. (1971), On the use of the economic concept of human capital in financial statements, *The Accounting Review*, 46 (1) : 103-112.
- Lilly M.S., Reed R.O. (1999), Accounting for Intellectual Capital, *The Journal of Applied Business Research*, 15 (4) : 47-54.
- Mbengue A., Feige J. (2011), Les stratégies de gestion des connaissances dans les grandes entreprises françaises, *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 14 (3) : 39-62.
- Ministère du travail (2012), Projet de Loi de Finances 2012 Formation Professionnelle.
- Moon Y.J., Kim H.G. (2006), A Model for the Value of Intellectual Capital, *Revue Canadienne des sciences de l'administration*, 23(3) : 253-269.
- Mouristen, Larsen, Bukh (2001), Valuing the future : intellectual capital supplements at Skandia, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14 (4) : 399-422.
- Pluchart J-J. (2005), L'évaluation comptable et financière des ressources humaines, Journées de l'AGRH 2005, Paris Dauphine, (Ré)concilier l'économique et le social ?
- Rodov I., Leliaert P. (2002), FiMIAM : financial method of intangible assets measurement, *Journal of Intellectual Capital*, 3 (3) : 323-336.
- Schwan E.S. (1976), The effects of human resource accounting data on financial decisions : an empirical test, *Accounting, Organizations and Society*, 1 (2-3) : 219-237.

- Tessier N. et Bourdon I. (2009), Le management des hommes : un défi pour la gestion des connaissances, *La Revue des sciences de Gestion*, 3 (237-238) : 35-42.
- Wyatt A., Frick H. (2010), Accounting for investments in Human Capital : a Review, *Australia Accounting Review*, 54 (20) : 199-220.
- Zeghal D., Maamloul A. (2011), The accounting treatment of intangibles – A critical review of the literature, *Accounting Forum*, 25 (1) : 262-274.

Enquête sur votre formation / le capital humain

4murs :

« L'entreprise ne peut ne se développer qu'avec le développement des collaborateurs, et le développement des collaborateurs ne peut se faire que dans le développement de l'entreprise. La place de l'humain est fondamentale chez nous. L'organisation a mis une place des formations pour donner la possibilité aux collaborateurs de se former, de se développer ».

EQUIPE R.E.P.O.N.S.E., Université de Reims Champagne-Ardenne :

« Notre objectif est d'évaluer le capital humain à l'aide d'un indice construit à partir de la masse salariale en prenant en compte l'impact des connaissances et des compétences des collaborateurs de 4murs. Les magasins constituent le premier terrain d'expérimentation sur la période 2009-2012. La définition de cet indice permet d'inscrire l'entreprise dans une démarche de développement durable. Celui-ci permettra d'identifier les leviers d'optimisation permettant d'accroître la qualité des formations. En outre, les outils qui seront élaborés concourront à améliorer l'employabilité des salariés conformément à toute action RSE. Enfin, les résultats de cette étude appuieront une démarche GPEC.

Objet Ce questionnaire s'inscrit dans le cadre d'une étude de recherche, dirigée par le Professeur Mbengue, et conduite par deux enseignants-chercheurs Jean-Paul Méreaux et Jimmy Feige de l'Université de Reims Champagne-Ardenne.

Objectif Evaluer le capital humain des personnels de 4murs

Cible Ce questionnaire est adressé à l'ensemble des personnels de 4Murs

Architecture Le questionnaire se subdivise en trois parties distinctes :

du
Questionnaire

- Votre parcours avant 4murs
- Votre parcours chez 4murs
- Votre formation

Nous garantissons la confidentialité absolue des informations qui nous seront fournies et qui seront dépouillées par nos soins.

INFORMATIONS PERSONNELLES :

Votre **nom** :

.....

Votre **prénom**

Votre **fonction** :

Votre **numéro de matricule** :

.....

Le **nom et lieu du magasin** dans lequel vous travaillez actuellement :

.....

Le **numéro du magasin** dans lequel vous travaillez actuellement :

.....

I. Votre parcours avant 4murs

1. Vous êtes ... Un homme Une femme

2. Votre **année de naissance** :

3. Votre **dernier diplôme** : CAP, BEP, BAC, BTS, DUT, DEUG, Licence, Maîtrise,
Master (ou DESS, DEA), Ingénieur, Doctorat :

4. Ce **diplôme a été préparé dans un(e)** :

Lycée Université Grande école Autre école ou établissement (veuillez préciser) :

5. **Souhaitez-vous fournir d'autres renseignements sur votre niveau de formation ?**

Exemples : si vous n'avez pas obtenu un diplôme, mais vous avez le niveau (« je n'ai pas obtenu mon BAC ou mon BTS, mais j'ai le niveau Bac ou Bac +2 ») ; vous avez obtenu une équivalence, etc.

6. Votre expérience professionnelle avant 4murs

Fonctions exercées	Nom de l'employeur	Périodes

II. Votre parcours chez 4murs

1. La date de votre arrivée chez 4murs : ____/____/____

2. Votre parcours depuis votre arrivée :

Fonction occupée	Nom et n° du magasin	Lieu	Date d'arrivée	Date de départ

III. Votre formation

1. Les Formations certifiantes, qualifiantes ou diplômantes suivies depuis le 01/01/2009 :

Indiquer le nom de la formation et son niveau. Exemples : Formation Vendeur Conseil Spécialisé en Magasin homologuée RNCP niveau IV ou Manager d'Univers Marchand homologuée RNCP niveau III ou Certification Merchandising ou Certification Formateur Interne...

Intitulés des formations	Niveau	Formation « faQ » si « Oui » : cochez cette case	Obtention d'un diplôme ou certification si « Oui » : cochez cette case	Durée totale de la formation (en heures)	Vous n'avez pas pu assister à toute la formation Veuillez préciser le nombre d'heures effectuées	Périodes ou dates

2. Les stages courts externes de formation (ou stages) suivis depuis le 01/01/2009 : *rentrent dans cette catégorie les stages suivis à l'extérieur de l'entreprise ou animés par des organismes externes partenaires de 4murs (stages d'une durée inférieure à 60 h) ne donnant lieu à aucune certification ou à aucun diplôme.*

Intitulés des stages	Durée totale de la formation (en heures)	Formation « faQ » si « Oui » : cochez cette case	Vous n'avez pas pu assister à toute la formation Veuillez préciser le nombre d'heures effectuées	Périodes ou dates

3. Les autres formations internes suivies depuis le 01/01/2009 :

Il s'agit des formations suivies en interne assurées par d'autres salariés/votre directeur visant votre intégration ou votre formation à des techniques produit ou de merchandising.

Intitulés des formations internes	Durée (en heures)	Périodes ou dates

Nous vous remercions d'avoir rempli ce questionnaire

Merci de le retourner :

soit à l'attention de Thierry Gagnot, Direction des Ressources Humaines 4murs,
soit à l'attention de Jean-Paul MEREUX , U.F.R.des sciences économiques, sociales et de gestion,
Laboratoire REGARDS, 57 bis rue Pierre Taittinger, 51096 REIMS Cedex.