



UTILITÉ SOCIALE VS IMPACT SOCIAL

UNE QUESTION DE VALEUR

//// Notions //// Évaluation //// Débats //// Témoignages //// Politiques publiques //// Comptabilité

P. 16

L'ENJEU

■ Le mode d'évaluation de l'action des associations joue un rôle crucial dans leurs relations avec l'administration.

LES TERMES

■ D'apparence similaire, les notions d'impact et d'utilité sociale mobilisent deux visions différentes de l'action associative.



VS

IMPACT SOCIAL VS UTILITÉ SOCIALE

UNE QUESTION DE VALEUR

L'avenir des politiques publiques liées à l'économie sociale et solidaire semble enchaîné à l'évaluation de ses organisations. Mais la valeur de ces dernières doit-elle être jugée sur leur efficacité ? Et si tel est le cas, comment la mesurer ? Éléments de réponse (et de controverse).

Dossier coordonné par Valentina Ricci et Colas Amblard (Institut ISBL)

SOMMAIRE

- P. 17 — À trop parler d'impact...
- P. 18 — L'utilité sociale au cœur des politiques associatives
- P. 21 — À propos de l'évaluation de l'action associative...
- P. 22 — Impact social vs utilité sociale : de quoi ces concepts sont-ils le nom ?
- P. 27 — Quel(s) apport(s) de la comptabilité sociale à la gestion des associations ?
- P. 31 — Le droit comptable des associations permet-il d'appréhender leur utilité sociale ?
- P. 34 — Évaluation de l'action associative : synthèse des propositions de l'Institut ISBL

■ De nombreux acteurs plaident pour une méthode d'évaluation en accord avec les valeurs portées par le monde associatif.

Une précision s'impose en préambule : le fait que les entités économiques se préoccupent d'identifier, de qualifier et de réduire ce que l'on appelait autrefois « leurs externalités négatives » est une excellente chose... pour toutes les entreprises et selon des méthodes d'évaluation transparentes – ce qui est loin d'être le cas aujourd'hui, tandis que la notion d'impact semble aux mains des contrôleurs de gestion et des cabinets de conseil.

L'IMPACT : UN SIMPLE ÉLÉMENT DE LANGAGE ?

Pourquoi cette mode de l'impact ? On peut considérer, d'un côté, qu'elle traduit la volonté positive de désigner en termes concis une démarche ou une attente forte d'engagement des entreprises, rencontrant un succès certain, jusqu'à imprégner la novlangue managériale. On peut aussi estimer, d'un autre côté, que la ficelle est un peu grosse et que le tropisme banalisateur de la notion d'impact ressemble à s'y méprendre à l'injonction d'un capitalisme « new-look », soucieux que l'on se plie à ses indicateurs de performance dans un contexte de marchandisation du champ de l'intérêt général.

Retenons néanmoins la version positive pour la confronter à ce qui caractérise l'ESS dans sa définition légale, laquelle repose principalement sur l'article 1^{er} de la loi de 2014¹, mais pas seulement. Il est certain que le législateur a d'abord défini l'ESS, de bon droit et avec l'assentiment des acteurs représentatifs, comme un « mode d'entreprendre » en retenant des principes communs de gestion,

À TROP PARLER D'IMPACT...

Disons-le tout à trac : la doctrine de l'impact ne saurait résumer l'horizon politique de l'économie sociale et solidaire (ESS). Et encore moins tenir lieu de viatique pour la définir.

qui plus est dans un sens fédérateur. Ce faisant, il s'est écarté par construction de la notion d'impact – fût-il « positif », « social » ou « écologique » – qu'il serait bien malaisé de définir en droit – rappelons aux aventuriers que la loi doit produire du droit, pas des slogans. Mais le législateur a également défini la notion complémentaire d'« utilité sociale », qualifiant ainsi le lien qui existe entre ces principes de gestion et leur finalité, au service des besoins des individus et des territoires.

UN TERME, DES DÉBATS

Au-delà de cette approche juridique, le débat autour de la notion d'impact peut tendre – de façon assumée selon certains de ses promoteurs ou par méconnaissance – à disqualifier le sens profond de nos sociétés de personnes, à savoir : un souci d'efficacité humaine et sociale, une volonté de tenir à distance l'esprit du capital, une hybridation des ressources en tant qu'économie « de l'engagement » donnant sa place au bénévolat et au non-monnaire, un attachement fondamental à l'action collective qui s'exprime dans le régime de propriété, la gouvernance démocratique et la promotion de la citoyenneté économique.

Alors oui, il n'en demeure pas moins que tout cela n'est pas suffisamment exprimé en des termes qui caractériseraient l'ESS aux yeux de nos parties prenantes, voire du grand public. Le « discours de la preuve » est assurément une attente dans une société en quête de transparence et, plus encore, de repères. Les acteurs ont tout intérêt à s'y atteler et à qualifier en des termes qui leur soient propres, avec le concours des chercheurs, l'utilité sociale et démocratique de leurs modèles – et non pas seulement de leurs actions.

C'est tout l'enjeu du débat que nous avons souhaité, au sein de l'Institut ISBL², mettre en avant dans ce dossier : à trop parler d'« impact » sans parler des conditions de l'action économique et sociale, on ouvre la voie à l'invisibilisation de nos modèles, prélude à leur banalisation, puis à leur disparition. ■

Retenons la version positive de la notion d'impact pour la confronter à ce qui caractérise l'ESS dans sa définition légale, laquelle repose principalement sur l'article 1^{er} de la

loi de 2014,
MAIS PAS SEULEMENT.

1. L. n° 2014-856 du 31 juill. 2014, JO du 1^{er} août ; v. not. dossier « Économie sociale et solidaire – Au nom de la loi », JA 2014, n° 506, p. 17.

2. L'Institut ISBL est un laboratoire d'idées créé en 2013 sous forme associative d'intérêt général dont l'objet principal consiste à promouvoir l'ESS comme force de transformation sociale ; institut-isbl.fr.



AUTEUR

Jérôme Saddier

TITRE

Président d'ESS France

L'UTILITÉ SOCIALE AU CŒUR DES POLITIQUES ASSOCIATIVES

Les acteurs de l'économie sociale et solidaire (ESS)¹ ont toujours eu la volonté de comprendre et d'analyser les résultats de leurs actions pour pouvoir améliorer leur intervention. Aussi, le choix de la méthode d'évaluation doit être au cœur des politiques associatives.

Utilité sociale ou impact social ? L'approche de la mesure de l'action associative est radicalement différente et poursuit des objectifs distincts.

UTILITÉ SOCIALE : LE SENS DE L'ACTION DES ENTREPRISES DE L'ESS

La compréhension de l'utilité sociale des entreprises de l'ESS comporte plusieurs enjeux :

- répondre au plus près aux publics qu'elles veulent toucher et aux objectifs qu'elles se sont assignés, dans certains cas par un partenariat avec les pouvoirs publics ;
- consolider leur modèle d'entreprise, ancré dans une conception d'un autre développement économique et des valeurs de solidarité interne et externe ;
- s'ouvrir des champs de réflexion et de propositions pour des actions innovantes en lien avec leur territoire d'intervention,

les secteurs d'activité et les publics auprès desquels elles interviennent.

Mais si cette évaluation permet d'avancer, elle ne peut se faire que dans un cadre correspondant à ce qu'est le champ de l'ESS, avec ses spécificités, ses modes d'entreprendre et le choix d'une autre organisation de la relation au travail, à l'emploi, au développement économique. En effet, selon Benoît Mounier², « pour évaluer l'utilité sociale, il est nécessaire d'appréhender la complexité, d'accepter l'incertitude et l'approximation. Il convient avant tout de construire un regard partagé sur les richesses issues des actions portées par les acteurs de l'ESS à l'échelon de la structure, du territoire ou du pays ». Par conséquent, l'évaluation de l'action d'une entreprise de l'ESS s'inscrit difficilement dans une économie traditionnelle, pour laquelle les objectifs à atteindre sont avant tout ceux de l'augmentation du capital plutôt que la réponse aux besoins des

individus et des territoires. L'intérêt particulier passe, dans ce cas, avant l'intérêt général et les dispositifs pour mesurer l'efficacité d'une entreprise passent par son résultat financier avant de considérer son efficacité en matière humaine et sociale. Cette préoccupation de l'évaluation de leur action est inscrite dans les gènes mêmes des entreprises de l'ESS car, sans évaluation, il n'y a pas d'évolution.

ÉVALUER POUR ÉVOLUER

Deux exemples nous montrent qu'évaluation et évolution sont intrinsèquement liées :

- le bilan sociétal du Centre des jeunes, des dirigeants, des acteurs de l'économie sociale et solidaire (CJDES) : « inspirée sur le plan théorique par l'économie des conventions élaborées par Boltanski et Thévenot, la démarche du CJDES a permis d'aboutir à l'élaboration d'un outil d'évaluation, à la fois instrument interne de gestion et instrument externe de reddition »³ ;

- la révision coopérative : « elle doit permettre de procéder à l'examen critique et analytique de l'organisation et du fonctionnement de la société coopérative au regard des principes coopératifs définis par la loi et des règles spécifiques de la société révisée ainsi que par comparaison avec d'autres entreprises analogues. Ces vérifications et ces appréciations doivent être mises en perspective avec l'objet social de la coopérative »⁴.

Le travers de ces outils est qu'ils sont souvent internes et utiles avant tout aux entreprises elles-mêmes. Ils peuvent être un moyen de contrôle au sein de la famille d'entreprises,

1. Associations, fondations, mutuelles, coopératives, entreprises solidaires d'utilité sociale (ESUS).

2. B. Mounier, « L'évaluation de l'utilité sociale comme mesure de la spécificité de l'ESS », *Informations sociales* n° 199, 2019, p. 72 à 79.

3. M. Capron, G. Leseul, « Pour un bilan sociétal des entreprises », *Recma* n° 266, 1997, p. 28, faisant référence à L. Boltanski, L. Thévenot, *De la justification – Les économies de la grandeur*, Gallimard, coll. « NRF Essais », 1991.

4. entreprises.coop/revision-cooperative.

3 QUESTIONS À...

NICOLAS CHOCHOY

DIRECTEUR DE L'INSTITUT GODIN



mais ne permettent pas d'avoir prise sur les entreprises elles-mêmes de la part des pouvoirs publics.

RÉGLEMENTER ET CONTRÔLER

Deux solutions ont été envisagées :

- la perversion de la notion d'utilité sociale pour la faire entrer dans un cadre que peut contrôler l'État : l'agrément « entreprise solidaire d'utilité sociale (ESUS) ;
- la création d'un concept de mesure et de vérification, inscrit dans un cadre formel sur des critères encadrés : l'impact social.

S'agissant de la première solution, le fait d'avoir défini l'utilité sociale dans la loi de 2014⁵ pour en faire un critère de reconnaissance des entreprises commerciales – avions-nous besoin de les intégrer dans le périmètre de l'ESS ? – a conduit à une perte d'identité même de cette notion – la loi indique à ce propos que la notion d'utilité sociale doit être comprise « au sens de la présente loi » ! Les membres de la commission du Conseil supérieur de l'économie sociale et solidaire (CSESS) chargée du bilan de la loi ne s'y sont d'ailleurs pas trompés : « La notion d'utilité sociale présente souvent plusieurs visages pour ceux qui le demandent, dont deux ressortent nettement : la demande répond d'abord à un souci d'image et de communication, c'est-à-dire au souhait de pouvoir être identifié comme appartenant au périmètre de l'ESS [...] pour les entreprises commerciales et, en deuxième rang, par le désir de pouvoir bénéficier du financement solidaire et, à travers l'agrément ESUS, de donner confiance aux investisseurs. Cette double portée de la défini-

“ De quelle manière le débat en cours « utilité sociale vs impact social » intéresse l'Institut Godin', que vous dirigez, et ses travaux ?

Quand l'« impact social » est apparu, nous nous sommes intéressés à ses promoteurs et, plus largement, aux discours dans l'ESS qui, de façon cyclique, font intervenir des notions comme celle-ci. D'où la question de la distinction avec l'utilité sociale et des reconfigurations dont cela témoigne au sein de l'ESS. Nous avons formulé plus intrinsèquement une critique de la mesure d'impact et proposé d'autres voies pour les acteurs. Quand ils veulent se saisir de l'« impact social », nous cherchons d'abord à circonscrire leur besoin d'évaluation, qui, en réalité, ne relève pas de la mesure d'impact.

Quelles sont, selon vous, les principales implications pour l'ESS d'une distinction requise entre ces deux notions supposées rivales ?

L'utilité sociale a émergé comme une convention sociopolitique en vue de pouvoir mieux distinguer un large pan de l'ESS – associatif et lié à l'insertion notamment – du privé lucratif. Elle s'inscrit dans le registre de « l'activation des dépenses passives » pour justifier le financement public. A *contrario*, le risque derrière l'impact social est de banaliser ces organisations dans une logique d'investissement et de rentabilité², justifiant le recours à l'épargne privée.

Constatez-vous une appropriation de la notion d'impact social dans la conduite, à différents échelons pratiqués, des politiques publiques et pouvez-vous en évaluer le niveau ?

La présence accrue de l'impact social dans les appels à projets des pouvoirs publics ne nous semble guère se traduire par de nouvelles pratiques d'évaluation. En effet, rendre compte des actions financées passe inévitablement par la production de bilans. L'épreuve évaluative intervient toujours principalement avant la mise en œuvre opérationnelle des projets et la capacité à rendre compte de l'impact reste en ce sens une projection. En ce qui concerne les politiques publiques, l'appropriation paraît donc partielle et essentiellement langagière. ”

Propos recueillis par Jean-Philippe Brun,
ancien membre du bureau de la Cress Île-de-France



1. institutgodin.com.
2. V. en p. 27 de ce dossier.

tion de l'utilité sociale est perçue comme rendant plus complexes sa compréhension et son potentiel de développement.⁶ »
La seconde solution tend à imposer la mesure d'impact social, aidé en cela par un haut-commissaire à l'économie sociale et solidaire qui n'a, semble-t-il, pas

compris exactement ce qu'était l'ESS. Florence Jany-Catrice et Marion Studer, économistes, ont un regard critique sur ce dispositif : « La mesure d'impact s'impose comme le nouveau dispositif de régulation du champ de l'économie sociale pour deux raisons imbriquées : d'une part ●●●

5. L. n° 2014-856 du 31 juill. 2014, JO du 1^{er} août, art. 2 ; v. not. dossier « Économie sociale et solidaire – Au nom de la loi », JA 2014, n° 506, p. 17.
6. CSESS, « Avis sur le bilan de la loi 2014 », sept. 2023, JA 2023, n° 685, p. 8, obs. A. Kras.



●●● parce que l'État attend des acteurs de l'économie sociale et solidaire (ESS) qu'ils fassent la preuve de leur efficacité et qu'ils mesurent donc les impacts de leurs actes. Mais aussi parce que ce même État est prêt à partager avec les acteurs du secteur privé à but lucratif et la finance, son monopole de l'intérêt général et du bien commun. Enfin, la troisième dynamique qui caractérise le changement de contexte est inextricable des deux premiers : devant la défaillance de l'État social dans son rôle de financeur des acteurs du champ du sanitaire et social, les acteurs de l'ESS, sans solution, se tournent par dépit vers de nouveaux financeurs, qui, de leur côté, voient dans l'économie sociale, grâce à l'appui de l'État, de nouveaux champs d'opportunités et de rentabilité financière.⁷ »

Cette seconde proposition répond clairement aux critères d'évaluation et de contrôle pouvant exister dans tous les pays. La participation à plusieurs colloques, conférences, travaux communs à de nombreux pays montre l'importance de la mesure de l'impact social à la fois pour les acteurs – souvent très influencés par la vision économique libérale de l'ESS – et par les pouvoirs politiques en place.

UTILITÉ SOCIALE VS IMPACT SOCIAL ?

Dès lors, la reconnaissance de l'utilité sociale doit-elle passer sous les fourches caudines de la mesure d'impact social ou devons-nous trouver d'autres propositions ? L'utilité sociale tient à la volonté de mesurer ce que l'on est⁸, ce que l'on veut faire, les relations dans les territoires et dans la struc-

ture pour aller plus loin, tandis que l'impact social repose sur la mesure d'indicateurs externes pour inscrire l'entreprise dans une démarche normalisée et entraînant des financements. Dans un cas, on est dans une démarche volontaire d'évolution de la structure et d'inscription dans un contexte voulu, dans l'autre, on répond à des injonctions liées au pouvoir politique en place.

Une des propositions faites dans l'avis du CSESS sur le bilan de la loi de 2014 est de donner sa vraie dimension d'évaluation et d'aide au développement au guide des bonnes pratiques de l'ESS⁹ : « Les acteurs s'accordent sur le fait que le contenu de ce guide est complet et adapté à l'ESS et que son Livret 2 donne des indications pratiques sur sa mise en œuvre. Il comporte un double volet d'auto-évaluation et d'objectifs de progrès ; il est souple et adaptable sur les questionnements. Il comporte notamment un axe 3 sur la dimension territoriale.

« [...] Les financeurs [...] devraient inciter à son utilisation comme outil de progrès.

« Les acteurs insistent aussi sur le fait que le guide des bonnes pratiques est un outil de redevabilité interne et non pas externe pour les entreprises de l'ESS. [...] Il ne s'agit donc pas d'un outil de redevabilité tourné vers l'extérieur, par exemple à l'appui de demandes de subventions ou d'appels à la générosité publique ou au mécénat. Ni d'un outil assimilable à un reporting d'impact orienté vers l'extérieur. »

Mesure de l'utilité sociale et mesure de l'impact social n'ont pas les mêmes finalités en cela que l'une poursuit comme objectif l'amélioration de l'action de l'entreprise au bénéfice des personnes et des territoires, tandis que l'autre est un outil de contrôle et de gestion externe de la vie de l'entreprise¹⁰. Chacune dans son domaine peut sans doute se justifier – en particulier pour les financeurs ou les pouvoirs publics s'agissant de l'impact social –, mais nous ne pouvons pas, dans le domaine de l'ESS, occulter la question de notre utilité ; l'impact n'est qu'une part de cette utilité. ■



AUTEUR Jean-Louis Cabrespines
TITRE Délégué général du Ciriéc France

7. F. Jany-Catrice, M. Studer, « La mesure d'impact à son sommet », *AOC*, 14 mars 2023.

8. V. en p. 22 de ce dossier.

9. CSESS, « Avis sur le bilan de la loi 2014 », préc., p. 37-38 ; l'appellation choisie par le CSESS pour ce guide modifie la finalité initiale de celui-ci, qui était considéré comme un « guide définissant les conditions d'amélioration continue des bonnes pratiques

des entreprises de l'économie sociale et solidaire » (L. n° 2014-856, préc., art. 3), ce qui présupposait que les structures de l'ESS avaient déjà des bonnes pratiques et que, chaque année, on pouvait faire le constat de leur amélioration et élaborer des propositions nouvelles.

10. V. en p. 27 de ce dossier : « L'économie associative reste une économie de projets et non une économie de programmes à finalité sociale, ainsi qu'il en est dans les

pays anglo-saxons. À ce titre, leur (nouveau) modèle économique nécessite une « comptabilité sociale » (L. Mook, J. Quarter, « Accounting for the Social Economy: the Socioeconomic Impact Statement », *Annals of Public and Cooperative Economics*, vol. 77/2, 2006) qui lui soit propre afin que les associations puissent se compter par leurs flux et raconter leur utilité sociale à travers la durabilité de leur œuvre, au-delà d'une seule mesure d'impact. »



Florence Jany-Catrice et Marion Studer, économistes : « La mesure d'impact s'impose comme le nouveau dispositif de régulation du champ de l'économie sociale pour deux raisons imbriquées : d'une part parce que l'État attend des acteurs de l'économie sociale et solidaire (ESS) qu'ils fassent la preuve de leur efficacité et qu'ils mesurent donc les impacts de leurs actes. Mais aussi parce que ce même État est prêt à partager avec les acteurs du secteur privé à but lucratif et la finance son monopole de l'intérêt général et du bien commun. Enfin, la troisième dynamique qui caractérise le changement de contexte est inextricable des deux premiers : devant la défaillance de l'État social dans son rôle de financeur des acteurs du champ du sanitaire et social, les acteurs de l'ESS, sans solution, se tourment par dépit vers de nouveaux financeurs, qui, de leur côté, voient dans l'économie sociale, grâce à l'appui de l'État, de nouveaux champs d'opportunités et de rentabilité financière.¹ »

Institut national de la jeunesse et de l'éducation populaire (Injep) : « L'évaluation, bien qu'au cœur de nombreux enjeux pour les associations, demeure une action politique, une démarche complexe et un objet de controverse. L'évaluation est un processus par lequel nous portons un jugement sur la valeur de quelque chose. « [...] En contraste avec la "dimension identitaire" de l'utilité sociale, le développement de l'usage du terme d'impact social constitue une transformation profonde du spectre de lecture du champ associatif et des modalités de son évaluation. Sous son acception, il ne s'agit plus de différencier les associations

À PROPOS DE L'ÉVALUATION DE L'ACTION ASSOCIATIVE...

La question de l'évaluation ne manque pas de nourrir de nombreux débats, comme en témoignent quelques extraits sélectionnés.

du secteur privé à but lucratif, mais d'en épouser les contours au travers d'une évaluation dominée par des logiques de performance et de reddition des comptes.² »

Chaire ESS, université Lyon 2 : « Dans la réalité quotidienne des OESS [organisations de l'économie sociale et solidaire], l'évaluation d'impact social s'avère être très complexe (pour ne pas dire impossible) et la plupart des démarches assument une part de bricolage [...] »

« Les OESS font face à de multiples pressions [...] qui les poussent à faire la preuve de leurs impacts. Le développement d'un nouveau marché de la mesure d'impact social, sous l'impulsion principalement des cabinets de conseil permet d'outiller les OESS pour répondre à ces pressions. »

« La participation des bénéficiaires et des parties prenantes à la démarche d'évaluation est un élément clé de sa réussite et va devenir un chantier central [...] pour les OESS dans les années à venir. »

« Bien que les procédés quantitatifs soient minoritaires et apparaissent peu pertinents pour rendre compte des liens de causalité et de dimension peu quantifiables dans l'ESS,

les chiffres produisent un effet performatif qui présente un risque d'orienter les structures vers certaines finalités mesurables.³ »

Le Mouvement associatif : « Il faut que les associations puissent sortir de l'ornière de la mesure de l'impact social, incantation récurrente, construite par et pour des investisseurs financiers et venant contenir le projet associatif dans une approche normée et bien souvent restrictive au regard de l'environnement dans lequel il s'inscrit et des interactions qui s'y développent. Il ne s'agit pas de refuser l'examen critique ou du projet associatif, mais d'en construire l'évaluation sur la base de ce qui en fait le sens et non au regard de critères souvent trop réducteurs.⁴ »

Sylvain Celle, maître de conférences, université Lyon 2 : « Au final, mon enquête sur l'appropriation des outils d'impact social montre qu'elle n'existe pas vraiment.

« Plusieurs hypothèses peuvent expliquer ce résultat :

« – une mauvaise loupe [...] ;

« – l'évaluation d'impact social est impossible d'un point de vue logique et méthodologique [...] ;

« – la mesure d'impact social est d'abord un marché de la mesure porté par des consultants ;

« – l'évaluation d'impact social est un mythe relationnel pour les organisations de l'ESS.⁵ » ■

1. F. Jany-Catrice, M. Studer, « La mesure d'impact à son sommet », *AOC*, 14 mars 2023.

2. M. Studer, G. Trasciani, F. Petrella, « Évaluation des associations en France », *Injep*, août 2023, *JA* 2023, n° 685, p. 9, obs. T. Giraud.

3. I. Dedun, S. Celle, « S'approprier (adopter) la mesure d'impact : à quoi faut-il réfléchir ? – Le regard des organisations de l'ESS en Métropole lyonnaise »,

Les Carnets de la chaire ESS n° 4, juill. 2023.

4. *JA* 2023, n° 682, p. 31, étude F. Pfrunder in dossier « Modèles socio-économiques – Ne perdez pas le nord ! ».

5. S. Celle, « La mesure d'impact : un mythe relationnel ? », *Collectif des associations citoyennes*, *Le Xlaxon* n° 16, juill. 2023, p. 2.

IMPACT SOCIAL VS UTILITÉ SOCIALE : DE QUOI CES CONCEPTS SONT-ILS LE NOM ?

© Anson_Estock / © enjoynz

Au moment de l'évaluation de la loi de 2014 relative à l'économie sociale et solidaire (ESS)¹, le débat autour de ces concepts juridiques fait rage entre deux approches radicalement opposées. Revue de détail.

Si beaucoup s'accordent à admettre que l'ESS doit progressivement s'imposer comme un mode d'entreprendre alternatif au système capitaliste, deux visions s'opposent quant aux moyens à mettre en œuvre pour y parvenir : pour les tenants de la vision libérale de l'ESS, très minoritaires, il importe de redorer le blason de cette économie « méconnue du grand public » par une réorganisation profonde de la loi de 2014 autour de la mesure d'impact social² ; pour les autres, il s'agit avant tout de sanctuariser le périmètre de l'ESS tel que défini par la loi actuellement en vigueur –

lequel repose principalement sur les statuts des entreprises qui la composent – tout en consolidant ses acquis afin qu'elle devienne « la norme de l'économie de demain »³. Dès lors, quels peuvent être les éléments de différenciation permettant à l'ESS d'être encore plus attractive ? Pour ceux proposant une refonte intégrale de la loi de 2014, « statut ne vaut pas vertu »⁴. Est-ce à dire que toute différence principalement fondée sur les spécificités statutaires – l'interdiction de partage des bénéfices⁵ pour les institutions sans but lucratif (ISBL)⁶ – ne suffirait pas pour atteindre cet objectif ? Si l'on en

juge les mouvements sociaux survenus récemment⁷, cette vision confusante de l'ESS apparaît en total décalage avec les questions liées à la propriété des moyens de production et au partage des richesses, qui n'ont jamais été aussi prégnantes qu'aujourd'hui⁸. Cela étant, quels moyens supplémentaires peut-on mettre en œuvre pour que ces « nouveaux » modes d'entreprendre irriguent en profondeur notre économie et répondent aux enjeux actuels en matière de transformation sociale ? Ne faut-il pas tout simplement mieux comprendre la

1. L. n° 2014-856 du 31 juill. 2014, JO du 1^{er} août.

2. M. Castaings, J. Jérémiasz, « Note de position Mouvess sur l'évaluation de la loi de 2014 sur l'ESS », oct. 2023.

3. J. Saddier, *Pour une économie de la réconciliation – Faire de l'ESS la norme de l'économie de demain*, Les Petits Matins, coll. « Mondes en transitions », 2022.

4. J.-M. Borello, « Le statut ne fait pas la vertu », *terraeco.net*, 26 mars 2010 ; v. égal. C. Amblard, « "Statut ne vaut

pas vertu", oui mais... », *institut-isbl.fr*, 30 avr. 2018.

5. C. Amblard, « But non lucratif : un concept incontournable encore mal appréhendé par les associations », *institut-isbl.fr*, 26 juill. 2020.

6. Associations, fondations, fonds de dotation, mutuelles.

7. F. Joignot, « Les émeutes : la République doit-elle les craindre ? Menacent-elles la démocratie ou sont-elles une tribune politique en acte ? Les deux estimait Victor Hugo. Histoire d'une forme d'expression violente au

cœur de l'histoire de France », *lemonde.fr*, blog Journalisme pensif, 24 mars 2023 ; A. Kuhnathan et T. Vallipuram, « Des augmentations et de la solidarité, ou des émeutes de la faim ? », *nouvelobs.com*, 29 sept. 2023.

8. I. Martinache, « Richesse et damnation ! », *Alternatives économiques* n° 399, mars 2020 ; E. Dacheux, D. Goujon, « Cohésion sociale et richesse économique », *Management & Avenir* n° 65, 2013, p. 141 à 153.

9. Avice, « Impact social, utilité sociale :

nature réelle de leur activité et les spécificités de leur mode d'action – au regard de l'environnement juridique et fiscal globalement applicable aux entreprises de l'ESS – pour réussir à déconstruire cet imaginaire largement répandu au sein même du secteur selon lequel le rôle principal de cette « autre » économie devrait se limiter à une démarche de réparation des dérives d'un système capitaliste à bout de souffle ?

C'est à travers cette série de questions que nous nous proposons d'aborder la problématique d'évaluation de l'utilité sociale et la mesure d'impact social⁹.

À L'ORIGINE DES CONCEPTS SUR LE PLAN JURIDIQUE

Utilité sociale : la reconnaissance d'une économie a-capitaliste

L'utilité sociale est un concept éprouvé en droit à travers plusieurs dispositions juridiques et fiscales applicables aux seuls ISBL et organismes à lucrativité limitée (coopératives). Certes, il existe encore des différences d'approche, comme l'a récemment souligné le Conseil supérieur de l'économie sociale et solidaire (CSESS)¹⁰, mais ce concept juridique en voie de consolidation¹¹ constitue néanmoins la raison d'agir intrinsèque des entreprises relevant de la loi de 2014 dans la mesure où, dès son article 1^{er}, il est explicitement indiqué que ce mode d'entreprendre est adapté à « tous les domaines de l'activité humaine », pas simplement à ceux poursuivant des objectifs de rentabilité.

De fait, ce concept juridique contribue largement à l'émergence et à la reconnaissance d'une économie a-capitaliste¹² :

■ pour les ISBL, leur présence dans la sphère économique est légitime sur le plan fiscal lorsque leurs activités principales présentent une utilité sociale¹³ dans une zone géographique pertinente¹⁴. Dès lors, en les plaçant *ipso facto* hors champ concurrentiel¹⁵, ce concept « multifacette » constitue bien la « matrice » dans laquelle ces institutions doivent évoluer en permanence, ce qui les oblige à respecter dans la durée un grand nombre d'obligations spécifiques contraignantes : gestion désintéressée, affectation des excédents¹⁶, règle des « 4P »

(v. encadré ci-dessous). À défaut de quoi, leur modèle socio-économique initial¹⁷ sera purement et simplement anéanti par la perte successive de l'ensemble des prérogatives et avantages attachés à ce statut, voire à celui d'organisme d'intérêt général¹⁸ – et cela, sans aucune échappatoire possible par l'effet d'une restructuration interne¹⁹ – : non-assujettissement aux impôts commerciaux, exonérations spécifiques, droit aux subventions, mécénat, etc. À ce stade, rappelons par ailleurs qu'il existe 43 autres types de contrôles recensés rien que sur le secteur associatif, la principale composante de l'ESS²⁰ ;

■ pour les organismes à lucrativité limitée²¹, l'utilité sociale constitue également un cadre obligatoire, à défaut de quoi ceux qui revendiquent à tort le statut ESS pourront être sanctionnés²².

Par conséquent, en l'état actuel, l'institutionnalisation de l'ESS²³ par la loi du 31 juillet 2014 et l'utilité sociale constituent bien à elles seules une garantie suffisante dans la recherche de différenciation avec les entreprises capitalistes traditionnelles, voire les entreprises à mission²⁴. À ce stade de la réflexion, il importe en effet de rappeler que cet objectif était poursuivi par le législateur de l'époque²⁵. Cependant, pour les tenants de l'entrepreneuriat social, ces dispositifs juridiques et fiscaux demeurent toujours insuffisants et seule une évaluation des externalités réellement induites par l'action des entreprises statutaires de l'ESS à travers la mesure d'impact social leur permettrait de remporter le défi de la reconnaissance. Une vision totalement inadaptée²⁶, « hors sol » historiquement et techniquement ! ●●●

L'utilité sociale au sens fiscal

S'agissant de l'approche de la notion d'utilité sociale sur le plan fiscal, les critères sont les suivants¹ :

■ le produit : « est d'utilité sociale l'activité qui tend à satisfaire un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché ou qui l'est de façon peu satisfaisante » ;

■ le public : « sont susceptibles d'être d'utilité sociale les actes payants réalisés principalement au profit de personnes justifiant l'octroi d'avantages particuliers au vu de leur situation économique et sociale (chômeurs, personnes handicapées notamment, etc.). Ce critère ne doit pas s'entendre des seules situations de détresse physique ou morale ».

1. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 du 7 juin 2017, § 630 et 640.

de quoi parle-t-on ? », 18 avr. 2023.

10. CSESS, « Avis sur le bilan de la loi 2014 », juin 2023, p. 31-36.

11. V. JA 2020, n° 613, p. 37, étude C. Amblard.

12. J.-F. Draperi, « Le projet de l'économie sociale et solidaire : fonder une économie a-capitaliste », propos recueillis par S. Cottin-Marx, M. Hély, *Mouvements* n° 81, 2015, p. 38 à 50.

13. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20

du 7 juin 2017, § 520 à 660.

14. CAA Nantes, 3 mars 2023, n° 21NT01869.

15. CE 1^{er} oct. 1999, n° 170289.

16. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, préc., § 630 et 640.

17. V. JA 2016, n° 546, p. 24, étude C. Amblard.

18. CGI, art. 200 et 238 bis.

19. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10 du 3 oct. 2018.

20. Observatoire national de l'ESS, *Atlas commenté de*

l'économie sociale et solidaire, 5^e éd., Lefebvre-Dalloz, coll. « Hors-série », 2023 : 93,8 % des entreprises employeuses de l'ESS sont des associations loi 1901 relevant de l'article 1^{er} de la loi du 31 juillet 2014.

21. Pour les ESUS, v. L. n° 2014-856, préc., art. 2 et 11 ; pour les SCIC, v. L. n° 47-1775 du 10 sept. 1947, art. 19 *quinquies*, al. 2 ; L. n° 2001-624 du 17 juill. 2001, art. 36 ; circ. DIES n° 2002-316 du 18 avr. 2002.

●●● Impact social : une injonction du monde libéral

À l'inverse du concept précédent, celui lié à la mesure d'impact social ne repose sur aucune exigence juridique présumée pour les ISBL et les coopératives : ni dans la loi du 31 juillet 2014, ni dans ses décrets d'application et encore moins dans les dispositifs légaux spécifiquement applicables à ces différentes formes d'entreprises de l'ESS.

Par conséquent, comment expliquer un tel engouement pour la mesure d'impact social et d'où nous vient cette injonction superflatoire adressée aux organismes statutaires de l'ESS de faire la démonstration de leur utilité sociale²⁷ ? À ce stade, est-il nécessaire de rappeler que, si cette démonstration²⁸ et la limitation des rémunérations ne sont exigées que pour les seules entités commerciales – pour être entreprises solidaires d'utilité sociale (ESUS) –, c'est précisément parce qu'elles n'ont pas à subir les différentes contraintes imposées aux autres formes statutaires de l'ESS pour appartenir à cette famille d'entreprises si particulière (v. *supra*) ? Enfin, cette nouvelle exigence qui repose encore sur des bases extrêmement floues répond-elle à une véritable nécessité pour les entreprises « historiques » de l'ESS ou est-elle simplement l'expression d'un nouvel « isomorphisme institutionnel » – avec les sociétés capitalistes traditionnelles²⁹ ?

Dès lors, les entreprises statutaires de l'ESS ont-elles intérêt à se lancer dans cette voie ? Rien n'est moins sûr. En effet, un grand nombre d'entre elles redoutent que cette nouvelle injonction issue du monde libéral³⁰ les oblige à des productions standardisées en matière d'utilité sociale et/ou

d'intérêt général³¹, entraînant une prise en compte partielle des « externalités positives » induites par leurs activités – notamment par leurs financeurs publics et privés –, des coûts supplémentaires importants liés à l'obligation de recourir à des auditeurs externes³² ainsi qu'une charge de travail administratif difficilement supportable pour des structures reposant principalement sur le bénévolat.



LA PAROLE À...

PATRICK POZO

PRÉSIDENT DE L'ASSOCIATION GRIM

Impact social, utilité sociale : au-delà des concepts

« Le quotidien d'un président d'une association gestionnaire du secteur médico-social est exigeant. Il s'inscrit dans une double contrainte : concilier performance économique¹ et performance sociale².

Est-il le gestionnaire d'une entreprise guidée par une logique de profit (lucrativité) ou une logique sociale (non-lucrativité)³ ? La concurrence dans le secteur social et médico-social est une réalité⁴. Elle confronte les gouvernances associatives portées par des valeurs « sociales » à celles économiques de la marchandisation du secteur. La personne publique privilégie la mise en concurrence par le recours à des procédures d'appel d'offres qui dépassent le critère unique du « meilleur coût »⁵. En conséquence, il est indispensable de pouvoir mesurer l'utilité sociale des actions pour rendre compte à

COCONSTRUCTION ET RECONNAISSANCE DE L'UTILITÉ SOCIALE : LES DEUX « MAMELLES » DE L'ESS ?

Coconstruction des critères d'utilité sociale

Comme toute entreprise³³, les associations ont d'ores et déjà des comptes à rendre à leurs différentes parties prenantes (membres,

la collectivité de l'efficience de l'action⁶. Ce constat appelle une réponse complexe. Il s'agit de :

- mesurer la valeur ajoutée⁷ de l'utilité sociale en passant de la logique « sociale » basée sur la défense de valeurs à celle économique basée sur la création de valeur pour la société ;

- dépasser le cadre de la gestion budgétaire pour prendre en compte les flux de relations et de ressources avec l'ensemble des parties prenantes⁸.

Ce constat induit un risque politique. La vision de l'association héritée de l'histoire est impactée par la marchandisation du secteur social. Le rôle « sociopolitique » de l'association est supplanté par celui d'acteur économique⁹. La dimension gestionnaire devient la norme. La contribution de l'association

22. L. n° 2014-856, préc., art. 6 ; pour une illustration, v. T. com. Bobigny, 11 avr. 2023, n° 2023500565.

23. T. Duverger, *L'Économie sociale et solidaire*, La Découverte, coll. « Repères », 2023.

24. T. Nepipovoda, « Les entreprises à mission ont-elles du mal à transformer l'économie ? », *Carenews*, 4 juin 2023.

25. B. Hamon, ministre de l'Économie sociale et solidaire et de la Consommation, « Déclaration sur

les grandes lignes de son projet de loi sur l'économie sociale et solidaire », 28 mai 2013.

26. S. Celle, « La mesure d'impact : un mythe relationnel ? », préc., p. 2.

27. M. Castaings, J. Jérémiasz, « Note de position Mouves sur l'évaluation de la loi de 2014 sur l'ESS », préc.

28. L. n° 2014-856, préc., art. 11 ; C. trav., art. L. 3332-17-1, 1, 2°.

29. J.-F. Draperi, « L'économie sociale et solidaire : utopie,

alternative, réforme ? », *Recma* n° 290, 2003, p. 22.

30. D. Dubasque, « La mesure d'impact dans l'économie sociale et solidaire : comment ne pas tomber dans les travers du néolibéralisme ? », *dubasque.org*, 5 avr. 2023.

31. F. Jany-Catrice, M. Studer, « La mesure d'impact à son sommet », *AOC*, 14 mars 2023.

32. M. Studer, G. Trasciani, F. Petrella, « Évaluation des associations en France », *Injep*, août 2023, p. 53.

33. C. Amblard, *Administration et fonctionnement*

La régulation conventionnée

Pour Laurent Fraisse, la régulation conventionnée suppose « une régulation plus démocratique de l'utilité sociale par une négociation, voire une mise en débat public des objectifs et résultats des initiatives. Autrement dit, la définition de l'économie sociale n'allant pas de soi, c'est le débat public qui est privilégié comme lieu de confrontation des valeurs accordées aux actions menées ».

1. Cité in X. Engels, M. Hély, A. Peyrin, H. Trouvé (dir.), *De l'intérêt général à l'utilité sociale – La reconfiguration de l'action publique entre État, associations et participation citoyenne*, L'Harmattan, coll. « Logiques sociales », 2006.

salariés, etc.) et, au-delà, à leurs financeurs publics et partenaires privés (mécènes). S'agissant des financeurs publics, la loi du 31 juillet 2014³⁴ exige que le projet initié par un organisme subventionné présente un « intérêt général ». Par ailleurs, une circulaire toujours en vigueur datant de 2015³⁵ invite l'État et les collectivités territoriales à privilégier le recours à la subvention et à inscrire dans la durée leurs relations avec les

acteurs associatifs par la signature de conventions pluriannuelles d'objectifs (CPO), lesquelles constituent « le cadre contractuel par excellence, non seulement des objectifs sur lesquels la personne publique et l'association s'accordent, mais aussi [des] critères

d'évaluation ». C'est donc bien à ce stade que la question de la « régulation conventionnée »³⁶ (v. encadré ci-dessus) avec les financeurs publics tend à se cristalliser. Avant toute signature, les différentes parties prenantes des CPO sont donc ●●●

à l'accompagnement de la transformation de la société n'est plus centrale et le secteur économique qui aménage le capitalisme¹⁰ brouille les cartes. Il porte des projets à dimension sociale qui jouent un rôle politique concret¹¹. Mais comme nous l'explique Pascal Glémoin, « l'audace de l'entrepreneur social, c'est d'affirmer que : "sans lui" point de salut ! Il n'existe plus dans ce modèle un principe de démocratie participative ascendante et collective, au cœur même du modèle associatif ». La question est alors de savoir comment l'association peut regagner ses capacités d'initiative et son rôle politique ?

L'association GRIM, structure lyonnaise, s'inscrit dans le secteur de l'économie sociale

et solidaire. Forte de 170 salariés, elle est gestionnaire de services médico-sociaux. Elle accompagne près de 2 000 personnes avec troubles psychiatriques et fonde son action sur une approche du handicap par les droits : la personne accompagnée est considérée comme un sujet de droit et non comme un objet de soins. Elle pose comme fondement à son action le passage de la logique de prise en charge de la personne vers la logique de prise en compte des besoins. Son organisation et son fonctionnement qui visent à s'inscrire dans les enjeux d'une nouvelle demande sociale pour une société dite « inclusive » induisent la nécessité d'une approche innovante.

En France, depuis les années 1990, le concept d'impact social s'est progressivement développé sur le terreau du *new public management*¹².

Par suite, la loi Pacte de 2019¹³ a incontestablement joué un rôle de catalyseur en suggérant que « les entreprises ne se limitent pas à la recherche du profit » et redéfinissent leur « raison d'être » afin de renforcer « la prise en compte des enjeux sociaux et environnementaux liés à leur activité »¹⁴. Le développement de l'entrepreneuriat social a considérablement renforcé cette exigence de mesure d'impact social, en particulier pour accroître l'influence des entreprises agréées ESUS au sein de l'ESS¹⁵. ”

1. La performance économique recouvre les notions d'efficacité (atteinte des objectifs fixés) et d'efficience (minimisation des moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs). Elle se mesure avec des indicateurs qualitatifs et quantitatifs de résultat.

2. H. Nogués, « Entreprises et entrepreneuriat social : émergence et enjeux de nouveaux modèles », *Recrema*, n° 353, 2019, p. 106 à 123.

3. C. Amblard, « L'association est-elle une entreprise comme les autres ? », institut-isbl.fr, 26 avr. 2023.

4. H. Nogués, « La concurrence dans le secteur social et médico-social : un levier pour le pro-

grès ou un pas risqué vers une société dominée par le marché ? », *Vie sociale* n° 31-32, 2020.

5. Les subventions sont aujourd'hui minoritaires dans le financement de l'action sociale.

6. Au-delà de la justification de l'exécution des budgets.

7. La valeur ajoutée est la valeur nouvelle créée par une entreprise au cours de son cycle de production. Pour l'obtenir, il faut soustraire de la production (mesurée par le chiffre d'affaires) la valeur des consommations intermédiaires, c'est-à-dire les biens et services qui sont incorporés à un produit ou détruits lors de sa production.

8. V. en p. 27 de ce dossier.

9. La dimension politique de l'association dans sa volonté de transformation sociale est réduite.

10. RSE, loi Pacte, entrepreneur social, etc.

11. P. Glémoin, « Le "Buzz in ESS" du Social Business ! », institut-isbl.fr, 26 avr. 2023.

12. A. Amar, L. Berthier, « Le nouveau management public : avantages et limites », *Gestion et Management publics*, vol. 5, 2007, p. 9.

13. L. n° 2018-486 du 22 mai 2019, *JO* du 23, *JA* 2019, n° 604, p. 34, étude X. Delpech.

14. C. civ., art. 1833, al. 2.

15. V. en p. 18 de ce dossier.

– *La Gouvernance des entreprises associatives*, Éditions Juris – Dalloz, coll. « Hors-série », 2019.

34. L. n° 2014-856, préc., art. 59.

35. Circ. n° 5811-SG du 29 sept. 2015, dossier « Pouvoirs publics et associations – Le 2^e temps de la Valls », *JA* 2016, n° 533, p. 20.

36. X. Engels, M. Hély, A. Peyrin, H. Trouvé (dir.), *De l'intérêt général à l'utilité sociale*, L'Harmattan, coll. « Logiques sociales », 2006, p. 109-111.

37. V. en p. 27 de ce dossier.

38. L. n° 2014-856, préc., art. 3 ; CSESS, « Guide définissant les conditions d'amélioration continue des bonnes pratiques des entreprises de l'ESS », 14 juin 2016.

39. F. Bloch-Lainé, « Identifier les associations de service social », *Recrema* n° 251, 1994, p. 61.

40. L. n° 2014-856, préc., art. 15.

41. CSESS, « Avis sur le bilan de la loi 2014 », préc., p. 40.

42. Fonda, « Pour une éthique des rapports entre

pouvoirs publics et citoyens », séminaire, Paris, 17 oct. 1992 ; J.-P. Decool, « Des associations en général... – Vers une éthique sociale », rapp. au Premier ministre, mai 2005 ; L. Langlais, « Pour un partenariat renouvelé entre l'État et les associations », rapp. ministériel, juin 2008, p. 26 ; P. Morange, « Rapport d'information sur la gouvernance et le financement des structures associatives » n° 134, Ass. nat., 1^{er} oct. 2008, p. 41-42.

●●● appelées à œuvrer ensemble pour coconstruire – dans un cadre de coopération élargi (v. encadré ci-dessous) – leurs indicateurs d'évaluation d'utilité sociale ou sociétale³⁷. Dès lors, il importe que les entreprises statutaires de l'ESS éligibles aux financements publics proposent d'elles-mêmes leurs propres critères d'évaluation d'utilité sociale, cela afin d'éviter que leurs actions soient jugées uniquement à l'aune de leurs résultats quantitatifs ou économiques. Ces indicateurs, inspirés par le guide des bonnes pratiques³⁸, doivent non seulement être capables de donner une image fidèle de l'ensemble des « spécificités méritoires »³⁹

La coconstruction

« L'utilité sociale des OES [organisations de l'économie sociale et solidaire] n'a guère d'existence, en tant que problématique générale, en dehors des débats concernant le rôle économique et social, actuel et futur, de l'économie sociale et solidaire. C'est une idée qui a été forgée pour "défendre" l'économie sociale et solidaire face à certaines menaces, ou pour en promouvoir le développement sur la base de règles favorables ». Pour Jean Gadrey, en effet, « il n'y a rien de "naturel" à soulever la question de l'utilité sociale des OES, et [...] il s'agit bien d'une convention socio-politique historiquement et géographiquement contingente »¹.

1. J. Gadrey, « L'utilité sociale des organisations de l'économie sociale et solidaire », rapp. de synthèse pour la DIES et la MIRE, févr. 2004.

qu'elles déploient dans leur sphère territoriale d'intervention respective, mais aussi de les reconnaître comme entités d'utilité sociale et/ou concourant à l'innovation sociale⁴⁰ durant toute la période couverte par la CPO (quatre ou cinq ans).

Reconnaissance de l'entreprise ESS

Contrairement au rapport d'évaluation de la loi ESS de juin 2023⁴¹, la plupart des travaux précédents⁴² s'étaient prononcés en faveur de la mise en œuvre d'une procédure unique de reconnaissance d'utilité sociale pour les associations⁴³, également comme substitut de la procédure d'intérêt général jugée « désuète et vague »⁴⁴. Parmi eux, il faut citer ceux du Conseil national de la vie associative (CNVA)⁴⁵ – devenu depuis le Haut-Conseil à la vie associative (HCVA) – pour qui l'introduction d'un tel système de reconnaissance unifié permettrait aux associations de lever « toute incertitude durant une période définie, tant que les conditions d'exercice de leur activité, au vu desquelles elles ont obtenu l'agrément, ne seraient pas modifiées ». Cette reconnaissance d'utilité sociale pourrait être accordée, non pas par le pouvoir exécutif en place, mais par une véritable juridiction ou commission paritaire composée des représentants des associations et des administrations concernées (ministère

de tutelle et administration fiscale), présidée par un magistrat. Celle-ci comprendrait également un certain nombre d'experts qualifiés, des personnes de la société civile issues des territoires concernés⁴⁶ ainsi qu'un représentant des collectivités locales décentralisées⁴⁷. Deux projets de loi⁴⁸ ont été déposés en ce sens pour être rapidement abandonnés par la suite, faute de réelle volonté politique.

Cette proposition de réforme formerait un tout indivisible, et l'une de ces reconnaissances (utilité sociale) n'irait pas sans l'autre (intérêt général), l'objectif principal étant que les structures reconnues comme étant d'utilité sociale soient assurées de recevoir la part de financement public (subvention) et privé (mécénat) qui leur revient de droit. C'est donc bien vers un véritable droit opposable au subventionnement⁴⁹, sur le fondement des articles 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (DDHC) et 21-1 de la Déclaration universelle des droits de l'homme (DUDH), qu'il conviendrait de s'orienter pour ces associations « méritantes », la mise en œuvre d'un tel mode de reconnaissance consistant en « l'invention progressive d'une prise en charge économique d'un besoin de société »⁵⁰ qui n'est pris en compte ni par l'État ni par le marché ou qui l'est de façon peu satisfaisante. ■

AUTEUR Colas Amblard
TITRE Docteur en droit, avocat, président de l'Institut ISBL



43. C. Amblard, « Intérêt général, utilité publique ou utilité sociale : quel mode de reconnaissance pour le secteur associatif ? », *Recrema* n° 315, 2010, p. 21-39.

44. J.-P. Decool, « Des associations en général... – Vers une éthique sociétale », préc., p. 48.

45. CNVA, « Bilan de la vie associative en 1990-1991 », La Documentation française, 1992 ; rapport et avis adoptés en session plénière du CNVA le 15 juin 1995 sur

« l'utilité sociale des associations et ses conséquences en matière économique, fiscale et financière ».

46. V. JA 2023, n° 674, p. 36, étude C. Amblard.

47. On peut noter la proximité de cette composition avec celle de la *Charity Commission* de Grande-Bretagne.

48. Ass. nat., proposition de loi n° 2779, déposée le 14 mai 1996, art. 2 ; projet de loi A. Henry, 1982, *RTD com.* 192. 447 : en janvier 2002, il avait été lancé une vaste consultation

autour du concept d'utilité sociale dans le but de délimiter les associations auxquelles serait accordé le label.

49. V. JA 2017, n° 570, p. 35, étude C. Amblard.

50. J.-L. Laville, R. Sainsaulieu (dir.), *Sociologie de l'association – Des organisations à l'épreuve du changement social*, Desclée de Brouwer, coll. « Sociologie économique », 1997, p. 320.

Les politiques sociales et la micro-finance ont largement mobilisé les méthodes d'évaluation afin de rendre compte des effets sur leurs bénéficiaires. Leur traduction en nombre ou en pourcentage a pu être justifiée par le fait que la quantification permet de comprendre et de connaître, à leur issue, leur performance totale. Dans un contexte d'analyse quantophrénique¹, revenons ici sur ce que Jean-Claude Barbier qualifie « d'échec des illusions scientistes en ESS »².

La problématique de la mesure est courante en sciences sociales, mais, appliquée à l'ESS, le foisonnement est d'autant plus prégnant que ses organisations sont, selon l'article 1^{er} de la loi du 31 juillet 2014³, associées à « un mode d'entreprendre et de développement économique adapté à tous les domaines de la vie humaine ». Mesurer leur performance totale⁴ est ainsi devenu, pour les associations, la nécessité de produire une information à destination des financeurs qui investissent dans les programmes sociaux qu'elles portent à la place d'une évaluation des politiques sociales initialement conduites par les administrations publiques ou en partenariat avec elles. Or, l'économie associative reste une économie de projets et non une économie de programmes à finalité sociale, ainsi qu'il en est dans les pays anglo-saxons. À ce titre, leur (nouveau) modèle économique nécessite une « comptabilité sociale »⁵ qui lui soit propre afin que les associations puissent se compter par leurs flux et raconter leur utilité sociale à travers la durabilité de leur œuvre, au-delà d'une seule mesure d'impact.

QUEL(S) APPORT(S) DE LA COMPTABILITÉ SOCIALE À LA GESTION DES ASSOCIATIONS ?

Les organisations de l'économie sociale et solidaire (ESS) font face à un large phénomène de mesure de leur impact social qui, certes, constate à court terme ce qui a été réalisé, mais semble oublier d'en évaluer les effets sociétaux sur les moyen et long termes ! Décryptage.

MESURER L'IMPACT SOCIO-ÉCONOMIQUE DES ASSOCIATIONS TOUT EN ÉVALUANT LEUR « ŒUVRE »

L'évaluation des politiques publiques vérifie que « l'action publique est au service des citoyens. Et que chacun sait pouvoir en profiter à de nombreux moments de sa vie personnelle et professionnelle »⁶. Or, dans un contexte de délégation croissante de certaines de ces politiques vers les associations, évaluer la qualité et le caractère durable de leur œuvre est tout aussi important que de mesurer l'impact d'un programme social ou culturel une fois achevé. L'évaluation, c'est démontrer par la preuve, sur le temps long, la valeur ajoutée sociétale d'une politique publique, de son « utilité sociale » ou « collective »⁷. Elle participe à la fois au renforcement de la

démocratie et à la confiance dans les institutions et dans ceux qui les animent. Il en va de même aujourd'hui pour les associations en charge des politiques sociales.

Mêlant fonds publics, générosité du public et résultats de leur activité économique, les associations doivent rendre⁸ afin de rendre compte de « leur vie financière qui conditionne leur permanence et leur réussite leur donnant par là même les moyens d'atteindre les buts qu'elles se sont fixés »⁹. Il est question d'assurer la durabilité de leur utilité « sociale » dans le temps, et pas seulement de constater le retour social sur investissement attendu par leurs financeurs. Le qualificatif « social » associé à l'impact mérite précision.

Selon l'Avise¹⁰, « le terme "impact social" est utilisé pour la première fois dans les ●●●

1. F. Jany-Catrice, M. Studer, « La mesure d'impact à son sommet », AOC, 14 mars 2023.

2. J.-C. Barbier, « Évaluer le social comme un investissement ? L'échec des illusions scientistes dans l'économie sociale et solidaire », in J.-C. Barbier (dir.), *Économie sociale et solidaire et État – À la recherche d'un partenariat pour l'action*, IGDPE, coll. « Gestion publique », 2017, p. 63-81.

3. L. n° 2014-856 du 31 juill. 2014, JO du 1^{er} août ;

v. not. dossier « Économie sociale et solidaire – Au nom de la loi », JA 2014, n° 506, p. 17.

4. F. Jany-Catrice, *La Performance totale : nouvel esprit du capitalisme ?*, Presses universitaires du Septentrion, coll. « Capitalismes, éthique, institutions », 2012.

5. L. Mook, J. Quarter, « Accounting for the Social Economy: the Socioeconomic Impact Statement », *Annals of Public and Cooperative Economics*, vol. 77/2, 2006, p. 247-269.

6. M. Baslé, J.-M. Josselin, B. Le Maux, *Évaluations des politiques publiques – Guide pratique et citoyen*, Ellipses, 2019.

7. *Ibid.*

8. Décr.-L. du 2 mai 1938, art. 15.

9. M.-J. Desouches, *Comptabilité et gestion des associations*, Masson, 1987, p. 155.

10. Avise, « Impact social, utilité sociale : de quoi parle-t-on ? », 18 avr. 2023.



LA PAROLE À...
FRÉDÉRIC ZAHM

AGROÉCONOMISTE, INSTITUT NATIONAL DE RECHERCHE POUR L'AGRICULTURE, L'ALIMENTATION ET L'ENVIRONNEMENT (INRAE), UNITÉ DE RECHERCHE ETTIS

Quels apports de la méthode IDEA4 pour évaluer l'utilité sociale des exploitations agricoles à l'aune de la durabilité ?

« Si l'utilité sociale première de l'agriculture restera toujours sa fonction nourricière, les agriculteurs sont aujourd'hui fortement interrogés sur les impacts de leurs activités et, plus largement, des filières dans lesquelles ils s'ancrent, au regard d'un développement durable, et sur la capacité de leurs systèmes de production à relever les défis sociétaux. Pour autant, les agriculteurs portent de nombreuses initiatives individuelles ou collectives qui relèvent du champ de l'économie sociale et solidaire¹ (coopératives agricoles, pratiques d'insertion, d'expérimentation sociale, AMAP, usages récréatifs au sein d'espaces agricoles privés, dons pour l'aide alimentaire, etc.), soulignant combien la multifonctionnalité des exploitations agricoles contribue à un élargissement de leur utilité tout en n'étant pas reconnue ni valorisée car non mesurée. Si les agriculteurs ne sont pas encore concernés par l'obligation d'un reporting extra-financier (loi Grenelle 2^e et directive CSRD³), évaluer la performance globale⁴ de leurs activités permet de rendre compte de leur utilité sociale aujourd'hui non prise en compte dans les diagnostics financiers. La méthode IDEA4⁵ (indicateurs de durabilité des exploitations agricoles, version 4) est un outil de diagnostic, validé scientifiquement et basé sur 53 indicateurs. Elle permet, grâce à sa double approche évaluative (trois dimensions et cinq propriétés des systèmes agricoles durables), d'évaluer l'impact non monétaire de l'utilité sociétale de l'agriculture en qualifiant notamment les niveaux de durabilité socioterritoriale et agroécologique d'une exploitation agricole, mais aussi son degré de capacité productive, de robustesse, d'ancrage territorial, d'autonomie et de responsabilité globale. »

1. L. Mamdy, A. Terrieux, « Quelles relations entre l'agriculture de services, l'économie sociale et l'économie solidaire ? », *Pour* n° 221, 2014, p. 205-211.

2. Décr. n° 2012-557 du 24 avr. 2012, JO du 26.

3. Dir. (UE) 2022/2464 du 14 déc. 2022.

4. F. Zahm, C. Mouchet, « De la responsabilité sociétale d'une exploitation agricole à la mesure de sa performance globale – Revue de la littérature et application avec la méthode IDEA », *Economie et Institutions* n° 18 et 19, 2012, p. 85-119.

5. F. Zahm, S. Girard (dir.), « La méthode IDEA4 – Indicateurs de durabilité des exploitations agricoles – Principes & guide d'utilisation – Évaluer la durabilité de l'exploitation agricole », Educagri Éditions, 2023, p. 336, disponible sur : edued.fr/LS/IDEAV4.

●●● années 1970 dans le cadre de travaux académiques publiés par l'Université de Yale sur la responsabilité éthique des investisseurs ». Démocratisé dans les années 1990, le concept d'impact social émane du croisement de différentes cultures et pratiques professionnelles : essor de l'évaluation de l'action publique, mise en œuvre de programmes de développement international, développement des stratégies de responsabilité sociale des entreprises (RSE), influence de la philanthropie sur la mesure de rendements sociaux, etc. En d'autres termes, l'impact social, de culture anglo-saxonne, relève de l'univers des investissements socialement responsables. Cette acculturation financière s'est traduite par un processus de normalisation de « la contribution à produire un impact » avec la modification de l'article 2 de la loi du 31 juillet 2014 par la loi du 22 mai 2019¹¹, qui précise les conditions « objectivées » pour que les entreprises de l'ESS soient qualifiées d'utilité sociale, et ce quel que soit leur statut juridique¹².

Jusqu'alors, l'administration fiscale justifiait le rôle des associations d'utilité sociale par l'œuvre « qui tend à satisfaire un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché ou qui l'est de façon peu satisfaisante »¹³ dans le temps et selon les territoires. Les travaux sur la mesure d'impact, pilotés par l'Institut de l'innovation et de l'entrepreneuriat social de l'Essec (Essec IIES) pour le Conseil supérieur de l'économie sociale et solidaire (CSESS), considèrent que « l'impact social consiste en l'ensemble des conséquences (évolutions, inflexions, changements, ruptures) des activités d'une organisation tant sur ses parties prenantes externes (béné-

ficiaries, usagers, clients) directes ou indirectes de son territoire et internes (salariés, bénévoles, volontaires), que sur la société en général »¹⁴. Mais le « social » en anglais est le « sociétal » en français ! En effet, « selon le dictionnaire de l'Académie française, « social » signifie « qui concerne la société » et, selon le Larousse, « sociétal » renvoie

aux « divers aspects de la vie sociale des individus, en ce qu'ils constituent une société organisée »¹⁵.

À ce titre, c'est bien l'œuvre sociétale des associations qui appelle une évaluation à long terme du caractère durable de leur action. À ce titre, la méthode des indicateurs de durabilité des exploitations agricoles

11. L. n° 2014-856, préc., art. 2, mod. par L. n° 2019-486 du 22 mai 2019, JO du 23, art. 105.

12. V. en p. 22 de ce dossier.

13. BOFiP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 du 7 juin 2017, § 590.

14. CSESS, « La mesure de l'impact social – Après le temps des discours, voici venu le temps de l'action », 8 déc. 2011, JA 2017, n° 558, p. 22, étude B. Mounier-Saintoyant.

15. M. Véral, « Vous avez dit « sociétal » ? », *Humanisme* n° 304, 2014, p. 10-12.

(IDEA) développée par Frédéric Zahm¹⁶ peut inspirer le monde associatif. Elle repose sur cinq propriétés dans le nouveau cadre conceptuel de la version 4 d'IDEA¹⁷ que nous adaptons aux associations :

■ l'ancrage territorial : « [il] correspond à la capacité [de l'organisation] à contribuer à un processus de coproduction et de valorisation de ressources territoriales. Il caractérise également la nature et l'intensité des liens marchands et non marchands construits avec son territoire, ses habitants et ses acteurs, son groupe social de vie » ;

■ l'autonomie : « [elle] correspond à la capacité [de l'organisation] à produire des biens et des services à partir de ses ressources propres (intrants, ressources humaines et autres facteurs de production), à disposer de sa liberté de décision, à développer des modes d'action permettant de conserver son indépendance pour assurer son développement, à être le moins dépendant possible des dispositifs de régulation publique [...] ou de financements extérieurs » ;

■ la capacité productive et reproductive de biens et services : « [elle] correspond à la capacité [de l'organisation] à produire et à reproduire dans le temps long, de la manière la plus efficace possible, une production atteignable de biens et de services, sans dégrader sa base de ressources naturelles et sociales » ;

■ la robustesse : « [elle] correspond à la capacité [de l'organisation] à s'adapter à différents types de fluctuations (environnementales, sociales, économiques), à des conditions nouvelles et à supporter des perturbations/chocs externes. [...] Par social, on entend notamment l'environnement législatif et institutionnel » ;

■ la responsabilité globale : « [elle] correspond au degré d'engagement [de l'organisation] dans une démarche qui traduit comment sont pris en compte [par elle] les impacts environnementaux et sociaux dans ses choix de pratiques et activités. Cet engagement se structure autour de valeurs renvoyant à l'éthique et à l'équité, il dépasse une approche strictement autocentrée [sur l'organisation] et s'analyse également aux niveaux d'organisation ou d'échelles supérieures pour lesquels les activités [de l'organisation] ont des conséquences. Elle renvoie aux effets de ses activités sur la qualité de vie territoriale, sur le bien-être [des dirigeants et bénévoles], de ses salariés et [de ses bénéficiaires] mais également aux effets de son mode de production [...] sur des enjeux sociétaux globaux tels que le changement climatique, la qualité de l'air, les questions sanitaires, la consommation de ressources non renouvelables, [la solidarité sociale], etc. ».

Comment la comptabilité sociale rend-elle mieux compte de cette réalité que la mesure d'impact ?

ÉVALUER L'ŒUVRE ASSOCIATIVE SELON SA DURABILITÉ À PARTIR DE LA VALEUR AJOUTÉE SOCIÉTALE ASSOCIATIVE (VASA)

L'analyse des flux externes permet de préciser d'où proviennent les ressources des associations : ressources issues de la production marchande et relevant des salariés (ressources de transactions), ressources issues des contributions des collectivités locales (subventions, commandes

publiques, conventions), ressources issues de la société civile (réciprocité, bénévolat). La comptabilité des associations consiste en « une analyse systématique des effets d'une organisation sur ses communautés d'intérêts ou ses parties prenantes, avec la contribution des parties prenantes dans le cadre des données analysées pour l'état comptable »¹⁸. Il convient donc de disposer d'un référentiel qui puisse être analysé dans le temps et selon la nature des associations concernées : la valeur ajoutée sociétale des associations (VASA).

L'origine de la VASA peut être attribuée au colloque « Apports de l'économie sociale et solidaire au développement – Enjeux et pratiques de l'évaluation », organisé en 2005 par la chambre régionale de l'économie sociale et solidaire (Cress) Bretagne et ●●●



© askmenow

16. F. Zahm, A. Alonso Ugaglia, H. Boureau, B. Del'Homme, J.-M. Barbier, P. Gasselini, M. Gafsi, L. Guichard, C. Loyce, V. Manneville, A. Menet, B. Redlingshofer, « Agriculture et exploitation agricole durables : état de l'art et proposition de définitions révisées à l'aune des valeurs, des propriétés et des

frontières de la durabilité en agriculture », *Innovations agronomiques* n° 46, 2015, p. 105-125.

17. F. Zahm, A. Alonso, B. Del'Homme, J.-M. Barbier, H. Boureau, M. Gafsi, P. Gasselini, S. Girard, L. Guichard, C. Loyce, V. Manneville, A. Menet, B. Redlingshöfer, « Évaluer la performance globale d'une

exploitation agricole à partir d'un cadre conceptuel mobilisant les propriétés de la durabilité en agriculture. La méthode IDEA version 4 », 2017.

18. J. Quarter, L. Mook, B.-J. Richmond, *What Counts: Social Accounting for Nonprofits and Cooperatives*, Prentice Hall, 2003.

Premiers résultats de l'application de la valeur ajoutée sociétale (VAS) aux associations d'insertion par l'activité économique (IAE)

Flux externes	ATAO		Inseretz		ASC		Accès-Réagis		AIRE	
	Solde (bénéfices + / pertes -)	Part dans la VAS	Solde (bénéfices + / pertes -)	Part dans la VAS	Solde (bénéfices + / pertes -)	Part dans la VAS	Solde (bénéfices + / pertes -)	Part dans la VAS	Solde (bénéfices + / pertes -)	Part dans la VAS
Solde net des activités économiques (SNAE) (1)	119 340	7 %	626 949	41 %	13 845	2 %	1 041 874	40 %	320 396	31 %
Solde net des collectivités (SNC) (2)	1 508 697	85 %	900 285	58 %	694 401	93 %	1 276 240	50 %	713 469	69 %
Solde net associatif (SNA) (3)	156 213	9 %	12 755	1 %	39 405	5 %	263 672	10 %	50	0 %
Valeur ajoutée sociétale : (1) + (2) + (3)	1 784 250	100 %	1 539 989	100 %	747 651	100 %	2 581 786	100 %	1 033 915	100 %
Solde d'exploitation	100 069		128 950		42 711		204 123		154 400	
Résultat net associatif	69 835	-	86 905	-	- 9 725	-	87 036	-	40 229	-

●●● le Conseil de développement économique et social du pays et de l'agglomération de Rennes (Codespar). Les chercheurs de l'université Rennes 2 y ont présenté, au cours de l'atelier 2 « Les chiffres peuvent parler autrement – Valorisation et comptabilité sociétale associative », la notion de valeur ajoutée sociétale (VAS). Elle est « l'expression du surplus de "richesse" nette, en valeur actuelle, injectée dans la collectivité par le travail de l'association et l'investissement social de ses membres »¹⁹. L'évaluation de l'œuvre d'utilité sociétale résulte alors de la somme du solde net des activités économiques (SNAE), du solde net des collectivités publiques (SNCP) et du solde net associatif (SNA)²⁰, soit : VASA = SNAE + SNCP + SNA.

Depuis lors, nous avons poursuivi les travaux et appliqué la méthode à des associations du champ de l'insertion par l'activité écono-

mique (IAE) qualifiées d'entreprises sociales apprenantes (ESA) par le réseau Chantier école²¹ (v. tableau ci-dessus). Nous constatons que l'œuvre associative est plurielle. En effet, l'Association solidarités et créations (ASC) (service à domicile, accueil de jour) et ATAO (mobilités inclusives, aménagement urbain) présentent un modèle économique d'œuvre à fort partenariat avec les collectivités locales. L'association Accès-Réagis (accompagnement à l'emploi) affiche, elle, un modèle économique d'œuvre hybride avec un équilibre entre le partenariat avec

les collectivités et celui constitué par la part de marché et l'apport associatif. Inseretz (services aux personnes et aux entreprises) et AIRE (gestion solidaire des déchets) reposent sur un modèle d'œuvre d'activités économiques et de partenariat avec les collectivités locales.

Évaluer l'utilité sociale de l'œuvre associative, c'est donc comprendre les produits par origine et les charges par destination, rejoignant ainsi le plan comptable n° 2018-06²² qui a introduit le compte de résultat par origine et destination (CROD). ■



AUTEUR Pascal Glémain
TITRE Maître de conférences (hors classe), HDR en management des organisations d'ESS et de la soutenabilité, université Rennes 2, chercheur à ESO-Rennes, UMR6590 CNRS

19. P. Perrot, A. Hache, E. Roussel, « Les ressources associatives non marchandes : bénévolat et subventions – Approche méthodologique », rapp. final à la DIIÉSES, programme de recherches pour l'innovation sociale et le développement de l'ESS, Cress-Lessor, université Rennes 2, nov. 2007.

20. P. Glémain, « "Associations lucratives sans but" ou "associations à but non lucratif" : une tentative

de distinction », institut-isbl.fr, 22 mars 2020.

21. P. Glémain, G. Hénaff, J. Urasadettan, A. Amintas, E. Bioteau, Y. Guy, « Social Enterprise in France : Work Integration Learning Social Enterprises (WILSEs) », *ICSEM Working Papers* n° 25, 2015 ; D. Riaud-Caudard, « Le nouveau règlement de l'Autorité des normes comptables (ANC) du 6 décembre 2018 nous permet-il de mesurer la valeur ajoutée sociétale du secteur non

lucratif ? », mémoire de fin d'études du master ESS-FIGES, université Rennes 2, sous la dir. de P. Glémain, 2022.

22. Règl. ANC n° 2018-06 du 5 déc. 2018, homologué par arr. du 26 déc. 2018, *JO* de 30, texte n° 51, dossier « Réforme comptable – Le compte est bon ! », *JA* 2019, n° 602, p. 16 ; *JA* 2021, n° 632, p. 42, étude A. Joubin ; *JA* 2021, n° 637, p. 42, étude A. Poupin, G. Lejeune.

En dépit de quelques progrès, le nouveau règlement comptable ANC n° 2018-06¹ applicable aux associations ne fait pas preuve de grandes innovations. Il présente même des régressions par rapport à son prédécesseur, le règlement CRC n° 99-01², qui avait su, sur certains points – par exemple, s’agissant des subventions d’investissement –, déroger aux principes du plan comptable général (PCG). Notons que le règlement ANC n° 2018-06 modifié ne concerne que les associations tenues à l’établissement de comptes annuels – soit moins de 10 % des associations.

La qualité des comptes des associations préoccupe le législateur. Depuis près de 40 ans, des lois imposent progressivement des règles comptables aux associations avec l’obligation de faire contrôler et certifier leurs comptes. Le processus a commencé en 1984 avec la loi Badinter³ pour les grandes associations ayant une activité économique et percevant des concours publics – principalement les établissements et services sociaux et médico-sociaux (ESSMS). Puis, la loi Sapin du 29 janvier 1993⁴ institua l’obligation d’un commissaire aux comptes pour les associations recevant plus de 153 000 euros de subventions publiques⁵. La première grande obligation de réglementation comptable vient donc de l’utilisation de fonds publics.

En France, les financements publics constituent une source majeure de financement des associations ; c’est une particularité française résultant de la place et du rôle de l’État dans notre pays. Les financements publics tiennent une place différente selon la taille des associations : ils sont quasiment inexistant dans les toutes petites associations

LE DROIT COMPTABLE DES ASSOCIATIONS PERMET-IL D’APPRÉHENDER LEUR UTILITÉ SOCIALE ?

Le droit comptable des associations ne s’est construit que par adaptation des mécanismes comptables généraux issus des modèles comptables patrimoniaux du monde des entreprises lucratives. Explications.

tandis qu’ils représentent plus de 60 % du financement des associations employeurs.

Mais les pouvoirs publics ont souhaité progressivement réorienter les ressources des associations – du fait également de la crise des finances publiques – vers la générosité publique en libérant cette dernière – avec la loi Aillagon du 1^{er} août 2003⁶. Une nouvelle obligation d’application obligatoire du plan comptable associatif (PCA) et de contrôle par un commissaire aux comptes en a été la conséquence pour les associations qui reçoivent plus de 153 000 euros de dons tant des particuliers que des entreprises, pouvant donner lieu à l’émission de reçus fiscaux.

En somme, le PCA est un outil commun pour rendre compte aux membres, aux financeurs et aux autres parties prenantes (salariés, donateurs, etc.) de l’utilisation des fonds. Toutefois, il ne permet pas de mesurer l’utilité sociale au service de l’intérêt général.

LE DROIT COMPTABLE, LA TRANSPARENCE FINANCIÈRE ET LA MESURE DE L’UTILITÉ SOCIALE

Les membres d’une association et les citoyens sont-ils correctement informés de la réalité de l’utilité sociale des activités par les comptes des associations ainsi que des ressources publiques qu’elles mobilisent ? L’accès public à cette information financière doit encore évoluer. Les obligations comptables et de transparence financière ont certes progressé, mais l’accès à l’information par les citoyens de l’utilisation des fonds publics par les associations n’est pas toujours possible. La loi Zuccarelli du 12 avril 2000⁷ a pourtant rendu obligatoire la publication des comptes au *Journal officiel* pour les associations recevant plus de 153 000 euros de subventions publiques. Bien entendu, les associations de grande taille qui font appel à la générosité du public diffusent dans ●●●

1. Règl. ANC n° 2018-06 du 5 déc. 2018, homologué par arr. du 26 déc. 2018, *JO* de 30, texte n° 51, dossier « Réforme comptable – Le compte est bon ! », *JA* 2019, n° 602, p. 16 ; *JA* 2021, n° 632, p. 42, étude A. Joubin ; *JA* 2021, n° 637, p. 42, étude A. Poupon, G. Lejeune.
2. Règl. CRC n° 99-01 du 16 févr. 1999.

3. L. n° 84-148 du 1^{er} mars 1984, *JO* du 2, art. 27 ; C. com., art. L. 612-1.

4. L. n° 93-122 du 29 janv. 1993, *JO* du 30, *JA* 1993, n° 75, p. 42, étude B. Clavagnier ; *JA* 1993, n° 90, p. 23, étude B. Clavagnier ; *JA* 1994, n° 109, p. 23, étude B. Clavagnier.
5. C. com., art. L. 612-4.

6. L. n° 2003-709 du 1^{er} août 2003, *JO* du 2 ; v. en dernier lieu dossier « Mécénat – 2003 : la générosité libérée », *JA* 2023, n° 686, p. 15.
7. L. n° 2000-321 du 12 avr. 2000, *JO* du 13, *JA* 2000, n° 228, p. 25, étude L. Devic.

●●● leurs bulletins d'information et par voie électronique une information financière synthétique. Mais les associations qui disposent de concours publics⁸ importants, sans subventions – comme les ESSMS –, bien qu'ayant obligatoirement un commissaire aux comptes – si ces entités dépassent deux des trois seuils prévus à l'article L. 612-1 du code de commerce –, n'ont pas l'obligation de publier leurs comptes sur le site des *Journaux officiels*.

La publication du décret Lamour du 17 juillet 2006⁹ va dans le sens d'une transparence relative à la publication par voie électronique des subventions versées aux associations et aux fondations reconnues d'utilité publique (ARUP et FRUP). Ce texte dispose que, à l'exception des aides attribuées en application d'une loi ou d'un règlement (appelées « concours publics »), toute subvention versée sous forme monétaire ou consentie sous la forme d'un prêt, d'une garantie ou d'un avantage en nature à une association de droit français ou à une FRUP fait l'objet, de la part de la personne morale de droit public l'ayant attribuée, d'une publication sous forme de liste annuelle comprenant les nom et adresse statutaire de l'organisme bénéficiaire ainsi que le montant et la nature de l'avantage accordé. À l'exception des communes de moins de 3 500 habitants, cette liste doit être rendue accessible au public à titre gratuit sur un site d'information relié au réseau Internet ou sur tout autre support numérique¹⁰. Il suffit de regarder les sites Internet des communes pour constater que nombre d'entre elles n'appliquent pas cette disposition.

Face à l'immense diversité du secteur associatif, le législateur recommande le plan comptable associatif pour toutes les associations et ne le rend obligatoire que pour les plus importantes. Mais ce processus de normalisation comptable s'inscrit dans le cadre orienté à l'international par les normes comptables financières (IAS¹¹-IFRS¹²). S'agissant des associations, les représentations sociales de leur comptabilité divisent autant celles-ci que l'opinion publique. Certes, le plan comptable associatif consacre la reconnaissance de la spécificité des associations en permettant la comptabilisation de certains mécanismes propres au secteur associatif :

- les fonds propres (avec ou sans droit de reprise) ;
- le compte d'emploi annuel des ressources collectées auprès du public (CER), complété par le compte de résultat par origine et destination (CROD) pour les associations qui font appel à la générosité du public pour plus de 153 000 euros, permettant un suivi particulier de ces ressources ;
- le traitement des legs et des donations temporaires d'usufruit ;
- les subventions et concours publics ;
- les fonds dédiés et reportés ;
- la valorisation du bénévolat et des avantages en nature ;
- les frais engagés par les bénévoles.

Disposer d'un cadre comptable commun, c'est en quelque sorte parler le même langage pour, dans une démarche de transparence financière, rendre compte à l'ensemble des parties prenantes de l'association de l'utilisation des ressources.

Notons enfin l'importance du bénévolat associatif, qui doit être apprécié dans le cadre

de la comptabilisation des contributions volontaires en nature (CVN) qui, avec le nouveau plan comptable associatif, devient la méthode préférentielle.

QUELS SERAIENT LES INDICATEURS À DÉVELOPPER POUR AMÉLIORER LA MESURE DE L'UTILITÉ SOCIALE ?

Le législateur comptable a progressivement enrichi l'information comptable dans les associations. L'objectif assigné est de permettre aux lecteurs de ces comptes de mieux appréhender notamment l'activité sociale de l'entité. Mais qu'en est-il de l'utilité sociale – ou de l'utilité sociétale ?

Le référentiel comptable applicable au secteur non marchand n'a pas vraiment vocation, actuellement, à apporter une information sur l'utilité sociale. Même si certaines données figurant dans l'annexe peuvent donner une certaine indication, cela reste bien insuffisant. Ainsi, le CER, pour les entités faisant appel à la générosité du public, indique l'utilisation des ressources provenant de cette générosité, c'est-à-dire la part de ces ressources effectivement affectée aux « missions sociales ». Certains s'appuieront sur la proportion des frais de collecte dans les ressources issues de la générosité pour apprécier une association ou une fondation. Soyons prudents avec cet indicateur ! En effet, une jeune association pourra être amenée à engager des frais de collecte importants au regard de ses ressources. Néanmoins, il faut convenir que nombre de bailleurs de fonds sont sensibles à ce ratio. Reconnaissons que ces informations quantitatives ne sont pas suffisantes pour apprécier

8. Selon l'article 142-9 du règlement ANC n° 2018-06, les concours publics comprennent : les contributions financières d'une autorité administrative qui ne sont pas des subventions et les reversements de participations, contributions ou taxes par un

organisme collecteur. Ils sont comptabilisés en produit au compte « Concours publics » en fonction des modalités propres au dispositif concerné.

9. Décr. n° 2006-887 du 17 juill. 2006, JO du 19, JA 2006, n° 344, p. 7, obs. J. Coste.

10. Cette liste doit être transmise au préfet au plus tard le 30 avril suivant la fin de l'exercice pour lequel ces subventions ont été attribuées.

11. *International Accounting Standards*.

12. *International Financial Reporting Standards*.

L'importance de l'annexe

La réforme comptable engendrée par l'application du règlement ANC n° 2018-06¹ a pour objectif une meilleure lisibilité des comptes et une plus grande transparence financière. Pour ce faire, le contenu de l'annexe est adapté. Elle doit présenter de nouvelles informations sur l'objet et l'activité de l'association et une description des moyens dont elle dispose ainsi que des précisions de nature juridique et financière. Cette description qualitative libre est un progrès pour apprécier les activités sociales de l'association et les moyens publics et privés dont elle dispose.

1. Règl. ANC n° 2018-06 du 5 déc. 2018, homologué par arr. du 26 déc. 2018, JO de 30, texte n° 51.

l'utilité ou l'efficacité des actions. La part affectée aux missions sociales est-elle utilisée de manière efficiente ? Les actions réalisées sont-elles vraiment utiles ? L'annexe est un complément indispensable à l'information financière issue du bilan et du compte de résultat (v. encadré). Pour autant, le règlement ANC n° 2018-06 n'impose pas d'indicateurs permettant d'apprécier l'utilité sociale. Mais est-ce vraiment sa vocation ? Par ailleurs, chaque organisme est unique. L'utilité sociale peut-elle être mesurée par des indicateurs « standard » ? Cela semble bien difficile.

Prenons l'exemple d'un organisme d'insertion. Les bailleurs de fonds imposent des critères de mesure à court terme avec un financement au poste d'insertion. Se préoccupe-t-on du succès de l'accompagnement ? Se préoccupe-t-on de la part du « décrochage social », c'est-à-dire la part de rechutes à moyen terme après la fin de l'accompagnement ? Non ! Voilà une illustration de l'utilité sociale : un impact social, mais mesuré dans la durée.

Cela implique la mise en place d'indicateurs spécifiques, adaptés aux missions sociales de l'organisme. Il convient que ces indicateurs soient coconstruits par les organismes, les financeurs et les bénéficiaires¹³, adaptés à chaque secteur associatif et constituant le bilan sociétal – au sens des conséquences sur la société – de l'organisation. Ces indicateurs

doivent-ils être quantitatifs ou qualitatifs, voire les deux ? Indéniablement, une information purement quantitative est insuffisante. D'ailleurs, comme nous l'avons déjà souligné, l'information narrative de l'annexe s'est considérablement enrichie, notamment avec le règlement comptable ANC n° 2018-06. Le développement de l'information qualitative correspond bien à un besoin et à une impérieuse nécessité de transparence dans l'information financière. Alors, faut-il rendre obligatoire cette démarche de mesure de l'utilité sociale dans l'annexe « comptable » ? Celle-ci rendrait l'information présente juste, pertinente, adaptée et suffisante, les commissaires aux comptes étant en outre de plus en plus appelés à analyser des informations extra-financières. C'est donc tout à fait réaliste.

Enfin, il est nécessaire de « mixer » la mesure de l'utilité sociale¹⁴ avec la dimension de « durabilité ». Cette notion de dura-

bilité traduit la soutenabilité économique, sociale, territoriale et de gouvernance, à l'instar de la méthode IDEA¹⁵. Faut-il préciser que l'économie sociale et solidaire (ESS) est pionnière en matière de responsabilité sociétale des organisations (RSO)¹⁶ ? À titre d'exemple, le guide des bonnes pratiques de l'Institut IDEAS¹⁷ intègre une part importante de cet aspect.

CONCLUSION

Les informations comptables (quantitatives et qualitatives) disponibles dans les états financiers des organisations de l'ESS ne permettent pas suffisamment d'apprécier l'utilité sociale de leurs actions. Standardiser des indicateurs, applicables à tous, ne semble pas répondre de manière satisfaisante à cet enjeu. Il faudrait corréler investissement social et économies futures pour les financeurs et construire une comptabilité alternative¹⁸. Il convient d'encourager les organisations à présenter les indicateurs adaptés à leurs actions en accord avec les bailleurs de fonds, les bénéficiaires et, plus généralement, toutes leurs parties prenantes. ■



AUTEUR Paul Prud'homme
TITRE Expert-comptable, commissaire aux comptes



AUTEUR Gérard Lejeune
TITRE Expert-comptable, commissaire aux comptes

13. V. en p. 22 de ce dossier.

14. V. en p. 27 de ce dossier.

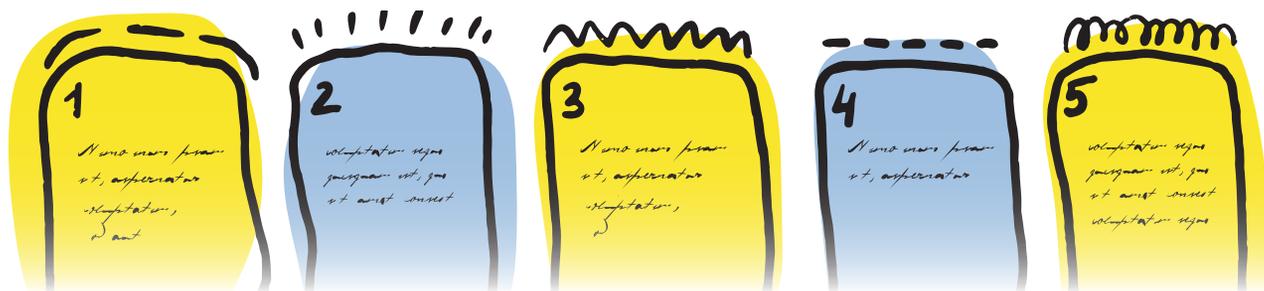
15. V. en p. 28 de ce dossier.

16. V. dossier « Responsabilité sociale – Hissez haut la RSO ! », JA 2023, n° 675, p. 16.

17. Institut IDEAS, « Le guide IDEAS des bonnes pratiques. Associations, fondations, fonds de dotation – Un outil structurant pour faire face à vos enjeux », oct. 2019,

JA 2019, n° 608, p. 6, obs. E. Benazeth ; dossier « Projet associatif – Bonnes pratiques : suivez le guide ! », JA 2020, n° 616, p. 15 ; guide disponible sur : ideas.asso.fr.
18. « L'ESS a besoin de revendiquer ce pouvoir transformateur, et de démontrer ses multiples facteurs de performance (économique mais aussi sociale, territoriale, environnementale, démocratique...) : c'est d'ailleurs la raison pour laquelle ces différents

facteurs de performance doivent se mesurer prioritairement par des outils spécifiques et le moins standardisés possible. Il nous faut, parmi les entreprises de l'ESS, des pionniers de la comptabilité alternative, et parmi nos chercheurs les inventeurs d'un outil de mesure de notre utilité sociale qui ne soit pas préformaté par et pour des cabinets de conseil », J. Saddinger, discours de rentrée, ESS France, 11 sept. 2023.



© Alena Holikova / © askmenov

ÉVALUATION DE L'ACTION ASSOCIATIVE : SYNTHÈSE DES PROPOSITIONS DE L'INSTITUT ISBL

Les associations doivent préférer la méthode d'évaluation de leur utilité sociale ou sociétale à celle de la mesure d'impact social.

L'évaluation de l'utilité sociale ou sociétale consiste en une volonté de mesurer ce que l'on est, ce que l'on veut faire, les relations dans les territoires et dans la structure pour aller plus loin concernant l'utilité sociale, tandis que l'impact social repose sur la mesure d'indicateurs externes pour s'inscrire dans une démarche normalisée – et entraînant des financements. Dans un cas, on est dans une démarche volontaire d'évolution de la structure et d'inscription dans un contexte voulu, dans l'autre, on répond à des injonctions liées au pouvoir. L'impact n'est qu'une part de l'utilité sociale ou sociétale.

L'évaluation de l'utilité sociale ou sociétale des associations doit ouvrir la voie à une généralisation des conventions pluriannuelles d'objectifs (CPO). Les différentes parties prenantes et les bénéficiaires doivent œuvrer pour coconstruire – dans un cadre de coopération élargi – leurs indicateurs d'évaluation de l'utilité sociale ou sociétale. Pour les associations en charge des politiques sociales, la démarche d'évaluation doit démontrer par la preuve, sur le temps long, la valeur ajoutée sociétale (VAS) d'une politique associative, de son « utilité sociale » ou « collective » et du caractère durable de leurs actions. Il est question d'as-

surer la durabilité de leur utilité « sociale » dans le temps, et pas seulement de constater le retour social sur investissement attendu par leurs financeurs.

Les associations éligibles au financement public doivent d'elles-mêmes proposer leurs propres critères d'évaluation comptable d'utilité sociale, cela afin d'éviter que leurs actions soient jugées uniquement à l'aune de leurs résultats quantitatifs ou économiques. La comptabilité des associations doit permettre « une analyse systématique des effets d'une organisation sur ses communautés d'intérêts ou ses

31 juillet 2014

identifie huit thèmes pour « définir les conditions d'amélioration continue des bonnes pratiques des entreprises de l'ESS ».

parties prenantes, avec la contribution des parties prenantes dans le cadre des données analysées pour l'état comptable »¹. Cette comptabilité sociale propre aux associations doit leur permettre de se compter par leurs flux et raconter leur utilité sociale à travers la durabilité de leur œuvre, au-delà d'une seule mesure d'impact. Ses indicateurs doivent être capables de donner une image fidèle de l'ensemble des « spécificités méritoires » développées par les associations dans leur sphère économique territoriale d'intervention. Évaluer l'utilité sociale de l'œuvre associative, c'est donc comprendre les produits par origine et les charges par destination, rejoignant ainsi le plan comptable n° 2018-06² qui a introduit le compte de résultat par origine et destination (CROD).

Les associations doivent s'inspirer du guide des bonnes pratiques du Conseil supérieur de l'économie sociale et solidaire (CSESS)³ et/ou de la méthode IDEA⁴ pour construire leurs propres indicateurs de création de richesses. L'article 3 de la loi du 31 juillet 2014⁵ identifie huit thèmes pour « définir les conditions d'amélioration continue des bonnes pratiques des entreprises de l'ESS » :

- les modalités effectives de gouvernance démocratique ;
- la concertation dans l'élaboration de la stratégie de l'entreprise ;
- la territorialisation de l'activité économique et des emplois ;
- la politique salariale et l'exemplarité sociale, la formation professionnelle, les négociations annuelles obligatoires, la

santé et la sécurité au travail et la qualité des emplois ;

- le lien avec les usagers et la réponse aux besoins non couverts des populations ;
- la situation de l'entreprise en matière de diversité, de lutte contre les discriminations et d'égalité réelle entre les femmes et les hommes en matière d'égalité professionnelle et de présence dans les instances dirigeantes élues ;
- la dimension environnementale du développement durable ;
- l'éthique et la déontologie.

La méthode d'évaluation IDEA s'appuie sur cinq principes :

- l'ancrage territorial ;
- l'autonomie ;
- la capacité productive et reproductive ;
- la robustesse ;
- la responsabilité globale.

Quelle que soit la méthode d'évaluation retenue, elle doit chercher à démontrer la valeur ajoutée sociétale des associations (VASA) ou autres organismes d'économie sociale et solidaire (ESS). La VASA est « l'expression du surplus de "richesse" nette, en valeur actuelle, injectée dans la collectivité par le travail de l'association et l'investissement social de ses membres »⁶. Il s'agit d'un référentiel qui permet une analyse dans le temps et selon la nature des associations.

Cette méthode permet d'évaluer l'œuvre d'utilité sociétale : somme du solde net des activités économiques (SNAE), du solde net des collectivités publiques (SNCP) et du solde net associatif (SNA), soit : VASA = SNAE + SNCP + SNA.

Le plan comptable associatif doit être abordé comme un outil commun destiné à rendre compte aux membres, aux financeurs et aux donateurs de l'utilisation des fonds. Il doit s'enrichir d'un référentiel comptable permettant de rendre compte de l'utilité sociale produite au service de l'intérêt général. Il doit présenter de nouvelles informations sur l'objet et l'activité de l'association, une description des moyens dont elle dispose ainsi que des précisions de nature juridique et financière. Cette description littéraire libre est un progrès pour apprécier les activités sociales de l'association et les moyens publics et privés dont elle dispose. Le bénévolat associatif doit être apprécié dans le cadre de la comptabilisation des contributions volontaires en nature (CVN) qui, avec le nouveau plan comptable associatif, devient la méthode préférentielle. Il doit intégrer un bilan sociétal par la mise en place d'indicateurs spécifiques, adaptés aux missions sociales de l'organisme, coconstruits par les organismes, les financeurs et les bénéficiaires, spécifiques à chaque secteur associatif. ■

Institut ISBL

Laboratoire d'idées

inspiré par les nouveaux modes d'entreprendre d'utilité sociale et/ou d'intérêt général

1. J. Quarter, L. Mook, B.-J. Richmond, *What Counts: Social Accounting for Nonprofits and Cooperatives*, Prentice Hall, 2003.

2. Régl. ANC n° 2018-06 du 5 déc. 2018, homologué par arr. du 26 déc. 2018, JO de 30, texte n° 51 ; v. dossier « Réforme comptable – Le compte est bon ! », JA 2019, n° 602, p. 16 ; JA 2021, n° 632, p. 42, étude A. Joubin ; JA 2021, n° 637, p. 42, étude A. Poupon, G. Lejeune.

3. CSESS, « Guide définissant les conditions d'amélioration continue des bonnes pratiques des entreprises de l'ESS », 14 juin 2016.

4. Indicateurs de durabilité des exploitations agricoles ; v. en p. 27 de ce numéro.

5. L. n° 2014-856 du 31 juill. 2014, JO du 1^{er} août ; v. not. dossier « Économie sociale et solidaire

– Au nom de la loi », JA 2014, n° 506, p. 17.

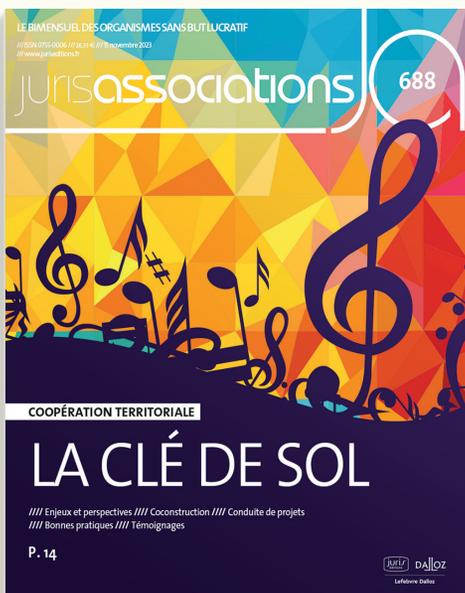
6. P. Perrot, A. Hache, E. Roussel, « Les ressources associatives non marchandes : bénévolat et subventions – Approche méthodologique », rapp. final à la DIESSES, programme de recherches pour l'innovation sociale et le développement de l'ESS, Cress-Lessor, université Rennes 2, nov. 2007.

2024



JURISassociations

25% de réduction avec le code promo **JURIS24***



Tous les quinze jours, toute l'actualité juridique, fiscale, sociale et comptable concernant les organismes sans but lucratif.

Un dossier complet et transversal, des articles et des rubriques proches de votre pratique : **tribune, communiqués, événements, tableau de bord chiffré, fiche pratique...**

Toutes les réponses opérationnelles pour vous accompagner dans votre gestion quotidienne !



Inclus : la version numérique feuilletable.

* Offre valable exclusivement sur la boutique Dalloz pour tout nouvel abonnement à la revue Juris Associations, jusqu'au 30/06/2024.

Lefebvre Dalloz
ACTIVER LA CONNAISSANCE

En vente sur
www.boutique-dalloz.fr

