

RIVESS

XIVe Rencontres du Réseau interuniversitaire
de l'économie sociale et solidaire (RIVESS)
Lille du 21 au 23 mai 2014

« L'économie sociale et solidaire en coopérations »

Atelier 3 – Fondements de la recherche en ESS.

Vendredi 23 mai 2014
Papier pour communication

« Les dispositifs de mise en nombre : l'ESS aux prises avec les processus de quantification ! »

Pascal Glémain¹, Michel Renault²

Version provisoire

1 Maître de Conférences en Gestion-HDR en ESS, Université de Rennes 2, Ciaphs EA2241, PEKEA (projet FIMOSOL), et coresponsable du RgORESS. pascal.glemain@univ-rennes2.fr

2 Maître de Conférences-HDR en Economie, Université de Rennes 1, CREM-CNRS, associé au Ciaphs EA2241, PEKEAU (projets ISBET et COREBE). michel.renault@univ-rennes1.fr

Résumé : La croissance du « Nonprofit Sector » apparaît comme un phénomène mondial « *au 20^{ème} siècle aussi important que la croissance des Etats-Nations le fût au 19^{ème} siècle* » (Salamon 1994, p.109)³. Pour en rendre compte et s'en rendre compte en ce 20^{ème} siècle, et en particulier au cours des « *quarante dernières piteuses* » pour reprendre l'expression consacrée par Christian Stoffaès, a été compté ce que ne comptait que peu ou bien ce qui jusqu'alors n'avait pas eu besoin d'être compté parce qu'il s'agissait alors d'un vaste mouvement social porté à la fois par le Mouvement Associationniste et par le Mouvement de la Coopération (Lasserre, 1959). L'empire de la valeur monétaire propre à l'économie capitaliste a fait du chiffre l'élément central de la mesure de ce qui compte dans une économie et une société. Nous tentons de démontrer dans ce papier que le règne des compteurs qui dénombrent pour mettre en chiffres la « valeur » de toute économie se confronte aujourd'hui à l'émergence des comptables qui cherche à conter (narrer) l'ESS, pour rompre avec un isomorphisme capitaliste ambiant qui vise au moyen d'une comptabilité nationale et privée à faire de l'ESS un secteur au service de l'émergence d'un « nouveau » capitalisme moral/éthique.

3 Traduction des auteurs. « *We are in the midst of a global « associational revolution » that may prove to be as significant to the latter twentieth century as the rise of the national state was to the latter nineteenth* » (Salamon 1994, p.109).

“10 % du Produit Intérieur Brut. Selon la définition de l'économie sociale et solidaire (statuts et/ou impact social), ce chiffre varie de 7 à 10% du PIB. 2,33 millions d'emplois. Associations, coopératives, mutuelles et fondations sont les premiers employeurs du secteur social, du sport et des loisirs, le deuxième dans la finance, banque et assurance » peut-on lire dans l'un des quotidiens économique français de référence⁴. Le martèlement de ces chiffres depuis les années 2000 participent d'un mouvement général qui traduit la *valeur* d'un secteur économique à la fois au prisme de la quantité d'emplois concernés – on peut mettre en parallèle ici le secteur de l'Artisanat « Premier Employeur de France » - et de la quantité de richesses créée, valorisée de façon monétaire. Ainsi, ne compterait que ce qui pourrait effectivement se mesurer au moyen d'un chiffre ?

L'échelle nationale voire internationale d'un secteur « *nonprofit* » en pleine croissance (Salamon, 1994) semble passer par la seule et unique comptabilité qui dénombre les emplois et la part de PIB de cette « autre » économie. Suite à la publication en 2003 par l'ONU d'un manuel visant à établir un compte satellite des Institutions sans but lucratif dans le système de comptabilité nationale, dix-neuf pays dont la Belgique par exemple, ont ainsi adopté une comptabilité nationale à travers un compte satellite pour leurs Instituts à But Non Lucratifs (ISBL) (IRNCB 2004, Mertens et Lefèbvre 2004, Kaminski 2005 et 2006). Suffit-il de compter pour rendre compte ? Les caractéristiques macroéconomiques et monétarisées de la comptabilité nationale ne désencastrent-elles pas la réalité de l'ESS des Territoires et de la Territorialisation qui la caractérise ? Les indicateurs de comptage et de performance sont-ils suffisants et/ou performants ? Faut-il restreindre la comptabilité à un secteur alors que l'ESS est portée par des entreprises associatives et coopératives qui répondent elles-mêmes de nouvelles injonctions comptables et financières ?

Dans un contexte d'isomorphisme institutionnel supposé de l'ESS au profit de l'émergence d'un capitalisme moral/éthique, ne faut-il pas considérer la comptabilité en ESS comme une comptabilité de comptable plus que de compteur ? En d'autres termes, le rôle de la comptabilité - de ses entreprises et de ses institutions - n'est-il pas celui de conter (ranger) l'ESS, en s'extrayant de la quantophrénie⁵ monétarisée

⁴ *Les Echos*, n°21683, mercredi et jeudi 7 mai 2014, p.34 rubrique « Les Echos. ENTREPRENEURS ».

⁵ Nous faisons référence ici, en particulier, aux travaux du sociologue P.Sorokin (1959).

qui valorise le capitalisme financier contemporain ? Une telle posture implique la référence à un autre cadre épistémologique et méthodologique qui soit capable de rendre compte de l'élaboration d'une valeur « *raisonnable* » (Commons 1950) et mette l'accent sur la question des processus de cette élaboration. A cet égard la grille de lecture pragmatique/institutionnaliste nous semble offrir des intuitions pertinentes.

Afin d'apporter des premiers éléments de réponse à ce questionnement, nous procéderons en deux temps. Après avoir interrogé la comptabilité des entreprises d'ESS qui démontre l'utilité du comptable aux dépens du compteur, nous mettrons en perspective la référence à de nouveaux indicateurs de richesses⁶, souvent expérimentés sur des territoires, pour rendre compte de la valeur propre de l'ESS. La spécificité de ces processus d'élaboration de nouveaux indicateurs est de faire appel à une logique participative instituant les individus comme « citoyens » d'entreprises collectives communes, cela face à la montée en puissance d'un capitalisme moral où des entrepreneurs valorisent le « *social business* » comme un modèle où le capital devient « à objet social ».

Ce papier s'inscrit dans l'actualité de la Loi Cadre de l'ESS longuement discutée, en vote en ce 12 mai 2014. Certes elle présente l'avantage de préciser les grandes orientations d'un secteur en pleine expansion, mais elle soulève aussi un certain nombre d'interrogations quant au devenir de l'ESS historique des Associations, des Mutuelles et des Coopératives.

1- De la comptabilité des entreprises d'ESS.

Encore trop peu de travaux ont investi le champ de la comptabilité des entreprises en ESS. Pourtant, les questions relatives aux performances et aux finalités des entreprises d'ESS reviennent régulièrement dans les travaux de Gestionnaires (Capron, 2012). Ce constat est surprenant pour deux raisons. D'une part, on assiste - à l'échelle internationale - à une harmonisation des comptabilités d'entreprise qui font converger le modèle continental et le modèle anglo-saxon dans le cadre de normes partagées IAS/IFRS, au profit de l'affirmation d'un modèle de capitalisme financier court-termiste. Cela correspond largement à l'influence de la

⁶ Cela est largement évoqué dans le rapport Frémeaux (2013).

théorie néo-classique des économistes sur les modèles comptables et plus généralement à une « *écomomisation* » de la gestion (Huehn 2008). D'autre part, la performance totale s'impose comme le « *nouvel esprit du capitalisme* » (Jany-Catrice, 2012) auquel l'ESS devrait plus ou moins s'adapter selon certains (le Mouvement des Entrepreneurs Sociaux en France, par exemple). Face à ces deux mouvements, notre objectif initial consistera à démontrer comment la comptabilité des entreprises d'ESS est possiblement en capacité de mettre en nombre pour « conter » un secteur économique à part entière, généré par et encadré dans des tissus productifs locaux, en développant un système comptable convivialiste, sans tomber dans une approche de simple dénombrement à court terme des performances de l'entreprise du « compteur », acteur du modèle capitaliste. Nous participons ainsi à l'affirmation de l'importance et du rôle des systèmes d'information comptable sur l'évolution à la fois de nos économies, et de nos structures sociales en proie à la financiarisation et au court-termisme. Sur le plan économique une telle perspective renvoie à la conceptualisation de la « valeur raisonnable » évoquée à la fois par le philosophe John Dewey et l'économiste institutionnaliste John Roger Commons (Commons 1950, Valentinov 2012). Le processus de « *formation des valeurs* » apparaît alors central dans la narration impliquée par les contes/comptes. Il nous semble ainsi que c'est à ce point que s'articule la nécessité d'opérationnaliser de nouvelles formes comptables et de nouveaux indicateurs de richesse(s).

1.1- D'une comptabilité qui cherche seulement à mesurer la performance totale d'une entreprise (managérialisme) ...

« *La comptabilité est généralement tenue pour une connaissance utile, mais elle a aussi une solide réputation d'arbitraire, d'ennui, d'obscurité, de pédantisme ; on ne lui reconnaît aucune place parmi les connaissances qui contribuent à la culture générale de l'homme* » (Fourastié, 1943). Mais, comme le souligne Colasse (2012, p.3) : « *il semble cependant que (cette solide réputation) soit en train de changer* ». L'auteur explique que ce changement tient d'une part des multiples affaires qui ont fait l'actualité (Enron, Parmalat, ou le Crédit Lyonnais), et d'autre part du mouvement d'harmonisation international des systèmes comptables (Hoarau, 1995).

En effet, les affaires ont incité à opter pour une nouvelle représentation à la comptabilité des entreprises en soulignant, comme l'avait déjà fait en son temps

Sombart (1928), que « *la comptabilité et le capitalisme sont inséparables* » (Colasse 2012, p.10), et que la recherche du meilleur résultat possible pouvait conduire à des comportements déviants adossés à « *des mensonges (qui) sont rarement gratuits, et qui (font) des gagnants et des perdants* » (Colasse 2012, p.5). A ce titre, on comprend mieux pourquoi derrière « *accountability* » se cache « *l'idée d'audit et de contrôle* » (Jany-Catrice 2012, p.11), et pourquoi la notion de *performance totale*, à la fois économique, sociale et financières, voire environnementale, y prend une importance croissante. Cela se traduit par une attente particulière envers la comptabilité qui est de mesurer les valeurs économiques au moyen de chiffres de façon à évaluer les fortunes individuelles. La comptabilité n'est alors ni plus ni moins qu'un instrument de calcul économique appartenant au système capitaliste (Bournisien, 1919), en vue de mesurer la performance totale de l'entreprise confrontée aux marchés, celui des biens et des services bien sûr mais surtout celui de la finance internationale.

Dans le cadre de l'internationalisation croissante des économies et de la globalisation financière à laquelle les entreprises sont soumises depuis une quarantaine d'années maintenant, l'idée de partager un langage commun participe de cette volonté d'harmoniser en laissant des diversités culturelles s'exprimer, voire de normaliser en imposant un processus d'acculturation aboutissant, à terme, à un modèle unique de comptabilité. Ainsi, comme le souligne Fried (2005, p.3) :

« La définition d'un langage comptable n'est pas du seul ressort des spécialistes de la comptabilité. Comme toute langue, le langage comptable n'est pas neutre, il véhicule une véritable conception du monde économique, en reflétant, renforçant ou contrecarrant sa dynamique. Ainsi, le changement des normes comptables apparaît comme l'aboutissement d'un mouvement, entamé il y a plus d'un quart de siècle, de convergence pour ne pas dire d'alignement des normes comptables nationales vers le modèle anglo-saxon ».

Le constat est sans appel, tant ce mouvement d'internationalisation des normes comptables au profit d'un modèle d'héritage anglo-saxon donc à destination de la finance et de court terme, s'impose. La langue partagée est « *devenue celle de la performance économique et financière, (et) pour le meilleur et pour le pire*

dominante dans les entreprises, et non seulement dans les entreprises mais aussi dans les sociétés contemporaines » (Colasse 2012, p.7). Or, le modèle continental de comptabilité est celui de la représentation comptable de l'entreprise. Au-delà de l'appropriation de l'information relative aux transactions impactant la richesse de la firme, il s'agit d'offrir une évaluation du résultat et des fonctions de l'entreprise qui soit socialement reconnue, et conforme aux attentes des parties prenantes.

Reposant sur un Plan Comptable Général (PCG) depuis 1947, le modèle continental « français » dispose depuis la Loi du 30 avril 1983 d'un Droit Comptable qui régit la profession comptable et la comptabilité. Il permet de distinguer trois modèles d'entreprise (Hoarau, 1995) :

- Une représentation économique fonctionnelle de l'entreprise liée à la notion d'entité, concernant toutes les parties prenantes ;
- Une représentation juridique fondée sur la théorie de la propriété (principe de patrimonialité), concernant les propriétaires de l'entreprise et l'administration fiscale ;
- Une représentation financière relative aux comptes consolidés de groupes cotés, concernant les investisseurs financiers.

Cette typologie s'applique à l'ensemble des entreprises de l'économie sociale et solidaire car le plan comptable associatif n'existe pas. En effet, le règlement n°99-01 du Comité de Réglementation Comptable (CRC) dans son article 2 précise que « *sous réserve des adaptations prévues par le présent règlement et son annexe, les associations et les fondations mentionnées à l'article 1^{er} établissent des comptes annuels conformément au PCG* ». Seuls l'avis du 05 février 2009 et le règlement du 03 décembre 2009 soulignent quelques aménagements en particulier dans la comptabilisation des fonds propres. Bref, les entreprises de l'ESS répondent d'une comptabilité qui en fait des objets de management, similaires à ceux de l'économie privée lucrative dite « capitaliste ».

Plus généralement cela renvoie également à des postures épistémologiques et méthodologiques issue d'une perspective objectiviste qui cherche « la » vérité, « la » vraie valeur, « le » vrai résultat...Comme le soulignait Dewey (1993) cela

matérialise une conception « *spectatrice de la connaissance* » qui s'incarne ici dans la comptabilité et les normes comptables : il n'y aurait qu'une forme de description du monde qui serait valide et qui mériterait d'être universalisée. On comprend l'enjeu sous-jacent de l'harmonisation des normes et des méthodes, in fine cela conduit à universaliser la vision économique néo-classique et une conception unique de « la » valeur. Or, comme le soulignait Demeestère en plaidant pour une approche pragmatique de la comptabilité : « *Un point de vue pragmatique [...] constate la multiplicité des descriptions du monde et ne se pose pas la question de savoir laquelle serait « plus vraie » que les autres. Il les distingue selon l'utilité qu'elles présentent pour tel ou tel projet* » (2005, p.104). Dit autrement tout langage (la comptabilité en est un) n'est pas un simple reflet d'une « réalité » existant en dehors de lui, il constitue un outil pour interagir avec un environnement, avec des « *situations problématiques* », par exemple ce que J.Girin appelait des « *situations de gestion* », il est donc lié à des pratiques sociales et à des contextes qui ont du sens pour des acteurs (Renault 2009). En ce sens cela implique de se placer dans une posture d'*enquête* qui implique à la fois un dialogue avec les autres et la situation, la construction du « raisonnable » en opposition avec la conception économique de l'optimalité ou la conception d'ingénieur du « *one best way* ».

Pour autant, l'affaire n'est pas close, et les entreprises d'ESS ne devraient pas toutes devenir des sujets du système comptable anglo-saxon. En effet, le modèle continental qui concerne des pays de Droit écrit (comme la France, l'Italie, la Belgique, l'Espagne, l'Allemagne, le Japon, la Suède, et La Roumanie) évalue la valeur à partir du coût (principes de réalisation et de prudence), de la valeur d'échange, et de l'utilité.

Le modèle anglo-saxon est celui de la juste valeur (*Fair Value*). Elle a été définie par l'IASC (1995), comme : « *Le montant pour lequel un actif peut-être échangé ou un passif émis entre deux parties volontaires et bien informées, dans le cadre d'une transaction à intérêts contradictoires* ». Elle renforce l'interaction stratégique entre la comptabilité et le capitalisme de marché financier. Il est alors question de performance totale : « *ce dispositif qui coordonne les agents à partir de l'exhibition d'une grandeur particulière, celle énoncée par le chiffre. Celui-ci est à la fois parfaitement décontextualisé et totalement institué par une matérialité qui s'avère*

durable (du fait des propriétés du chiffre), et auquel chacun est sommé de se conformer. Cette norme ainsi créée sert alors de lien quasi organique et symbolique entre les individus » (Jany-Catrice 2012, p.13). En d'autres termes, la performance totale devient ce dispositif cognitif quasi-universel de ce que doit être la valeur monétarisée dans un système capitaliste. On voit la relation avec les postures épistémologiques et méthodologiques que nous évoquions précédemment.

Or, la monnaie n'est en rien un valorimètre pertinent car elle ne sait « compter » et « valoriser » que ce qui est marchand, ce qui réduit de façon significative sa « capacité informationnelle ». Elle ne nous dit rien en l'état sur la participation du bénévolat à la création de richesses, à la répartition et à la rémunération de celle-ci (Frémeaux 2013, p.13-14). Réduisant de fait la pertinence à la fois des comptabilités nationale et d'entreprise « appliquées » au secteur de l'ESS. Pérochon (1983, p.5) souligne que « *la comptabilité est une projection de l'entreprise au plan des valeurs* ». Nous permet-elle à ce titre de conter (narrer) l'histoire des entreprises d'ESS comme des histoires d'entreprises singulières à travers leurs valeurs, qui en font des entités distinctes des entreprises à but lucratif du capitalisme financier contemporain ? Nous permet-elle d'appréhender surtout les *processus* par l'intermédiaire desquels des collectifs cherchent à élaborer une société raisonnable et une valeur raisonnable ?

1.2- ... à celle qui raconte l'histoire les entreprises de l'ESS (gestion des entreprises d'ESS).

Nous avons souligné le fait que La comptabilité anglo-saxonne est plus proche des préoccupations des analystes financiers que de celle des experts comptables. Elle répond d'abord de l'*International Accounting Standard* (IAS 1) ou « présentation des états financiers » selon trois principes clés :

Principe clé	objectif
<i>True and Fair View / Fair presentation</i>	rendre compte le plus fidèlement possible de la situation patrimoniale de l'entreprise
<i>Substance over form</i>	faire que la réalité économique prenne le pas sur l'apparence ou la situation juridique

True or Fair Value	montant auquel un actif pourrait « vraiment » être échangé, un passif « vraiment » comblé, dans un régime de concurrence à information parfaite et complète.
--------------------	--

Source : D'après Deisting et Lahille (2013, 178).

A la lecture de ces principes et de leur objectif, on comprend bien que la comptabilité consiste en un véritable « instrument de modélisation » qui cherche à *«compter l'entreprise, pour la modéliser à l'intention de ses divers partenaires, pour les aider à juger de la qualité de la gestion de ses dirigeants, à jauger ses performances et à prendre leurs décisions en conséquences »* (Colasse 2012, p.37). On retrouve également constamment la référence à « une vérité » (*rendre compte le plus fidèlement possible, réalité économique, prendre le pas sur l'apparence, « vraiment » être échangé, « vraiment » comblé...*) comme si il existait un monde objectif, dénué de valeurs, qu'il s'agirait de « refléter » comptablement dans une logique spéculaire (Rorty, 1990). Par conséquent, il s'agit en d'autres termes de faire des principes fondamentaux aux fondements des systèmes d'information comptable, des conventions (Amblard, 2002) universalisées. Or, ces conventions sont propres à chaque famille d'entreprises.

En effet, les associations et fondations, comme les coopératives⁷, sont parties prenantes de la vie économique et sociale du pays qui les accueille et les héberge. A ce titre, leur comptabilité, tout en respectant le cadre national en vigueur, se doit de rendre compte, de narrer, des spécificités qui sont les leurs en particulier auprès de leurs financeurs dans le contexte des services sociaux d'intérêt général en Europe qui suppose de distinguer les services non économiques d'intérêt général (SNEIG) des services économiques d'intérêt général (SEIG).

A ce titre, la comptabilité n'est plus simplement un simple « *instrument de comptage et de mesure* » (Colasse 2012, p.43), mais devient un « *individu technique* » qui « *interagit avec son environnement historique, social et organisationnel, elle est en relation directe avec lui : il la façonne en même temps qu'elle le façonne* » (Colasse 2012, p.6). Elle constitue bien à ce titre un langage dont le vocabulaire traduit la façon dont les entreprises fonctionnent et son gouvernées. Cela nécessite donc bien un changement de posture pour aller dans le sens d'une conception transactionnelle/pragmatique (Renou et Renault 2007,

⁷ Nous ne traitons pas ici des mutuelles bien que celles-ci aient une comptabilité qui leur est propre.

Renault 2009) dans le sens où « (une) *démarche pragmatique va (donc) s’attacher à expliciter ces choix de valeur, à comprendre les raisons d’être des pratiques en fonction des problèmes concrets rencontrés plutôt qu’à se distancier des pratiques pour construire des abstractions générales* » (Demeestère 2005, p.107).

Or, les entreprises d’économie sociale et solidaire présentent deux différences fondamentales avec les entreprises de capitaux. Ce sont des entreprises collectives qui sont animées à la fois par des ressources salariées, mais aussi par des tiers - au sens de l’analyse financière du compte de résultat - que sont les bénévoles. A ce titre, elles demeurent ancrées dans une approche comptable continentale qui préfère le compte de résultat au bilan, ce dernier correspondant seulement à la photographie à un instant (t) donné de la situation patrimoniale de l’entreprise. L’analyse financière permet du compte de résultat permet de rendre compte des apports de tiers (ligne YU de la liasse fiscale) pour les entreprises dites « de capitaux ». L’idée consiste en ESS à rendre compte de la valeur à la fois de la richesse créée et des charges que constitue par exemple le travail bénévole. C’est pourquoi l’opportunité d’une comptabilité associative spécifique ait pu être posée. Des travaux en ce sens ont été conduits par Perrot, Hache et Roussel (2007). Ils aboutissent à ouvrir une ligne comptable intégrant la rémunération a-monétaire dans les charges, comme suit :

Compte de résultat :

Charges	Produits
Salaires et charges sociales de l’encadrement et des sportifs <i>Slack organisationnel</i> EBE	Valeur ajoutée

En effet, comme le souligne Minquet (1997, p.22) : “*Les dirigeants bénévoles élus des associations apparaissent comme des producteurs permettant la création d’une valeur ajoutée dont ils ne bénéficient pas de la répartition, tant en revenu du travail, qu’en rémunération d’entreprise. C’est le fondement de l’activité bénévole et sa dimension sociale*”.

Cette information doit être considérée car non seulement elle dispose d’une valeur économique, mais elle rend également visible le lien établi entre la comptabilité et la démocratie. Cette articulation est intrinsèque dans une approche

transactionnelle/pragmatique puisque la « *formation des valeurs* » (Dewey, 2011) s'effectue via un processus d'enquête sociale s'effectuant par l'intermédiaire de langages, dont la comptabilité, et plus généralement les modalités de narration des situations problématiques sont des modalités. Sans jeu de mot, la comptabilité (on pourrait dire les comptabilités) apparaît aussi comme un processus de mise en compatibilité d'opinions, de visions, d'appréciations, d'évaluations qui peuvent être divergentes ou conflictuelles pour arriver à une conception *raisonnable* de la valeur. Plus concrètement, l'activité bénévole rend possible “[...] *a better utilization of societal resources for the societal problem solved by ensuring that these resources are not withheld from their societally advantageous use*” (Valentinov 2012, p.549).

Par conséquent, établir une comptabilité associative spécifique (Perrot *et al.* 2007, p.4), c'est développer : “*un système d'évaluation et de mesure de nature économique qui prenne en compte la diversité des ressources non marchandes et non monétaires des associations afin de les rendre visibles*”. En d'autres termes, c'est évaluer l'utilité sociale des associations, et narrer leur modèle économique à part entière.

En outre dans un contexte qui conduit le monde associatif vers un système d'agrément, “*Le statut de subventionnement des associations est en train de changer radicalement en raison du développement des relations contractuelles, engages entre les pouvoirs publics et les associations, par le biais de la généralisation de convention et l'implication croissante de ces dernières dans la sphère des activités marchandes*” Perrot *et al.* (2007,6). Il en résulte une logique de “commandes publiques” qui suppose que soit valorisée la comptabilité de la ressource humaine bénévole. Mais ce n'est pas si facile.

En effet, Valoriser au niveau microéconomique le travail bénévole, c'est considérer que “*Le travail bénévole est un travail, qui doit être distingué du loisir, exercé bénévolement ce qui le distingue du travail rémunéré*” (Archambault 2002, p.4), c'est aussi définir une politique comptable (*accounting policy*) propre aux entreprises d'ESS qui présentent toutes des élus-bénévoles dans leur modèle de gouvernance. Or, La distinction entre travail bénévole et loisir repose traditionnellement sur le critère de la tierce personne (Hawrylyshyn, 1977). La

personne présumée bénévole peut-elle ou non être remplacée par un salarié ? Si oui, alors il s'agit d'un travailleur. Mais cela n'a de sens que si le principe de monétarisation est vérifié.

La valorisation monétaire du travail bénévole est complexe car, elle est associée à un don de temps donc à une gratuité bien qu'il y ait coût d'opportunité (sacrifice d'une heure de travail rémunéré). C'est pourquoi, conformément à l'analyse financière, c'est une valorisation au coût de remplacement global, conforme au principe de la tierce personne qu'il convient de retenir pour raconter l'histoire de la production de la valeur ajoutée bénévole pour rendre compte de la performance économique de l'entreprise associative. A ce titre la quantification induite suppose « une étape qui consiste à porter un jugement, pour in fine mettre de la « valeur sur » (Desrosières, 2008) » (Colasse 2012, p.121).

Dans ce cas particulier, comme cela l'est dans de nombreux cas en comptabilité, « le résultat comptable est fondamentalement un nombre « flou » (Casta, 2000). Toujours précis, au centime d'euro près, il est souvent incertain » (Colasse 2012, p.79). C'est pourquoi, Perrot et al. (2007, p.22) ont choisi de retenir l'hypothèse de maintien du taux de salaire en valorisant aux taux du SMIC horaire brut non chargé le travail bénévole. Quels enseignements en tirent-ils ?

Valorisation au taux du SMIC	
<i>Avantages</i>	<i>Inconvénients</i>
<ul style="list-style-type: none"> - la simplicité du calcul - la répartition des temps par type de tâche n'a pas besoin d'être distinguées dans la mesure des temps - une référence du milieu associatif - éviter d'attacher un taux à une personne en particulier 	<ul style="list-style-type: none"> - dévalorisation de certaines activités - ne permet pas de rendre compte de la variété des actions menées par l'association - ne représente que le coût minimum du recours au salariat sans bénévolat, mais le salaire varie selon les conventions collectives

Le Plan Comptable Général (art.120-1) définit la comptabilité comme « un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, de classer, d'enregistrer des bases de données chiffrées et de présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture ». Malgré le « nombre flou » qu'elle nous impose parce qu'elle n'est qu'une traduction possible à un moment donné du temps de la situation d'une entreprise, elle consiste également en un système d'organisation de l'information

sociale « valorisée de façon monétaire » et donc compréhensible par certains acteurs comme autant de potentialités d'un retour financier sur investissement, grâce à la sortie industrielle et/ou commerciale ouverte.

En d'autres termes, Une telle convention génère le risque de produire l'information comptable d'une activité bénévole devenue « profitables », attirant des entreprises de capitaux qui, sous un objet social, seraient à l'origine d'un nouveau marché concurrentiel. C'est le cas du marché des services aux personnes, par exemple.

Ainsi, pour éviter qu'elle soit une simple technique de surveillance des entreprises sociales qui accentuerait le risque d'isomorphisme institutionnel vers un modèle d'entreprise du capitalisme financier plus ou moins moral, il conviendrait de faire de la comptabilité un instrument au service du social et non du capital. Pour ce faire, il est nécessaire d'en faire un instrument au service de la gestion et non une finalité au service des décisions des seuls financeurs-managers. La comptabilité - et le processus d'élaboration des « *comptes* » qui lui est lié - doivent ainsi apparaître comme une occasion de construire une société plus raisonnable au sens de Commons (1950). Au-delà de la comptabilité au sens usuel du terme, la mise en comptes/contes du champ de l'économie sociale apparaît également intimement liée à une autre forme de narration des richesses telle qu'elle transparait par l'intermédiaire de l'élaboration d'indicateurs sociaux économiques renouvelés (Méda 1999, Viveret 2003, Gadrey et Jany Catrice 2007) ce qui est souligné par le récent rapport Frémeaux (2013).

Au-delà des indicateurs en eux-mêmes - qui renvoient in fine à une critique de l'évaluation monétarisée à travers la critique du PIB – la narration de l'ESS appelle à la mise en relation des hommes et des « situations » (au sens où une situation renvoie à la fois à un/des problème(s) et à un « site »). Cela implique notamment l'élaboration d'indicateurs socio-économiques territorialisés. C'est l'objet de notre seconde partie.

2- A la démarche participative d'élaboration des indicateurs sociaux.

Reprenant la métaphore de P.Viveret selon laquelle derrière les comptes il y a les contes nous avons évoqué jusqu'ici les modalités de narration du monde liées à ce qu'on appelle généralement la comptabilité « privée ». Cette comptabilité repose sur une posture, et de plus en plus sur des méthodes et des instruments, qui ne font que transcrire une vision du monde portée par l'économie néoclassique. Cette dernière est orientée – pour simplifier – uniquement par une recherche de l'efficacité, c'est-à-dire le fait de trouver **la** meilleure façon de mettre en correspondance des moyens **donnés** évalués en monnaie et **une** fin **donnée** elle aussi évaluée en monnaie. La comptabilité et les modalités de comptabilisation, de valorisation, sont donc reliées à cette forme de rationalité. Or, nous l'avons souligné, il existe d'autres postures et d'autres référentiels. A cet égard il nous semble que la perspective offerte par une grille de lecture pragmatique/transactionnelle – telle qu'elle est développée dans les travaux de Dewey d'une part et de l'économiste Commons d'autre part – permet d'ouvrir sur une conception « raisonnable » des valeurs. En ce sens, le développement exponentiel de travaux et de démarches visant à générer de « *nouveaux indicateurs de richesses* » participe de ce mouvement disparate de narration et de mise en forme du « raisonnable ». Dans une large mesure ces processus d'élaboration partent d'une insatisfaction face aux modalités traditionnelles de valorisation des activités, on peut y voir un indice dans la référence constante à des notions comme la « qualité de vie », le « bien être », l'« utilité sociale »... qui mettent, au moins initialement, l'accent sur des dimensions qualitatives et collectives. Il ne s'agit pas alors de reprendre l'idéal d'une traduction parfaite, via un « langage pur », d'une réalité détachée de tout contexte et objectivable, mais bien de faire des indicateurs l'occasion – comme le soulignait Boulanger – « [...] *de la définition collective d'un monde commun [...], voire d'un bien commun (buts à atteindre, normes à respecter) et des moyens de l'atteindre (mesure du bien-être)* » (Boulanger 2004, p.14). Boulanger exprimait alors la conviction qu'une grille de lecture permettant de traduire cela existait et il renvoyait alors au pragmatisme auquel nous nous sommes déjà référés. Si on essaie de mettre en forme les intuitions fondamentales du pragmatisme liées aux modalités de valorisation/évaluation on peut partir de la grille de lecture fournie dans l'ouvrage de Dewey : *La formation des valeurs* (2001).

Pour Dewey le processus de formation des valeurs comporte trois séquences successives. Il s'agit ainsi, pour le dire autrement, de décrire le processus par lequel **les principaux concernés**, à travers un contexte ou une situation, problématique, expérimenté⁸ :

1-Disent ce « à quoi ils tiennent » (Hache, 2012) initialement à partir de ce qu'ils ressentent *immédiatement* (émotions, affects). Ainsi, un certain nombre d'expérimentations partent de ce ressenti immédiat, de l'opinion non médiatisée, pour appréhender ce qui compte. On peut évoquer par exemple une partie du projet ISBET (Indicateurs Sociétaux de Bien Etre Territorialisés) en Bretagne, du projet sur les Nouveaux indicateurs de Richesses en Pays de la Loire, de la méthodologie SPIRAL développée par le conseil de l'Europe. Le « passage au collectif » est un moment important de ce processus via l'enquête qui est « sociale ».

2-Elucident les causes et effets des faits/objets générateurs de mal être, de dysfonctionnement, d'insatisfaction... disponibles dans le contexte ou dans la situation problématique considérée. Ces causes et effets de la situation problématiques sont révélés par le travail d'*enquête sociale* qui consiste notamment à faire émerger ce que les acteurs concernés, savent de la situation considérée. L'enquête sociale vise à mettre les individus en position de réflexivité dans le processus de formation des valeurs. On peut trouver des contreparties empiriques de cette posture- outre les exemples précédents – dans les réflexions initiées via une conférence de citoyens par la région Nord-Pas de Calais sur ses indicateurs alternatifs (IDH, ISS, empreinte écologique...) territorialisés ou encore dans l'élaboration par le comité consultatif de l'économie sociale et solidaire (CCESS) du conseil général d'Ille et Vilaine du BIPESS (Baromètre des Indicateurs de Progrès de l'ESS). Cela peut concerner l'identification, dans le cas du BIPESS, du hiatus pouvant exister entre les valeurs auxquelles se réfèrent les entreprises de l'ESS et les modalités de fonctionnement effectives de ces entités. L'élaboration d'indicateurs apparaît alors non comme une fin en soi pour « rendre des comptes » mais comme une modalité d'un processus de résolution de situations problématiques, de mise en compatibilité, de construction du raisonnable. Un tel processus est

⁸ Cette mise en forme et d'explicitation du processus de formation des valeurs est liée à un travail de recherche mené sur les indicateur de bien être : COREBE (COREsponsabilité et Bien Etre) dirigé par M.Renault pour PEKEA. Il a été réalisé notamment en collaboration avec Annie Gouzien (CIAPHS-Université de Rennes 2) qui doit aussi être créditée.

fondamentalement démocratique. L'idée de Dewey est que le fondement de la démocratie réside dans la capacité de prendre en compte d'autres points de vue dans le cadre d'un processus de résolution de situations problématiques, le processus démocratique/participatif apparaissant comme un moyen d'intégrer des protagonistes dans la situation. Dit encore autrement on passe de l'immédiateté (émotion, affect) à la "médiation" par le processus réflexif. Il s'agit alors de « porter un jugement ». Ainsi, dans l'évaluation l'objet de la valuation est mis en relation avec la situation et les protagonistes qu'elle mobilise. Nous sommes alors dans un cadre transactionnel (Renault, 2012).

3-Explorent les possibilités offertes par la situation considérée pour déterminer des finalités et les moyens adaptés pour résoudre la situation problématique. Il faut bien noter que la conception pragmatique est "processuelle" et que ni les fins (finalités) ni les moyens ne sont fixes; aussi bien l'enquête, que la délibération ou l'action peuvent conduire à réviser les fins et les moyens. On voit ainsi que la discussion sur les finalités est fondamentale et que celles-ci ne sont pas considérées comme données. Or, la tendance à l'économisation de la gestion et du « management » élude cette question et l'évacue - par là même - du processus d'évaluation/comptabilisation, puisque la finalité est unique et qu'elle est donnée. Un autre fait mérite d'être souligné : la tendance à l'uniformisation, via l'adoption de normes anglo-saxonnes notamment, est aussi liée à la négation du contexte, du « local ». Or il faut noter que la grande majorité des initiatives concernant les indicateurs sociaux sont issues du « local » et sont donc contextualisées et historicisées, la proximité des termes « site » et « situation » est à cet égard révélatrice.

Pour terminer sur ce point il faut souligner qu'il y a là un « vide » essentiel à combler. En effet comme le souligne Hache (2012, p.113) « [...] *on ne sait toujours pas calculer ce/ceux à quoi/qui nous tenons* », c'est bien cette ignorance, ce hiatus que l'on cherche à combler de façon multiple, disparate, et que cherche à capturer ce concept flou et en redéfinition permanente *d'utilité sociale*. Dans une large mesure cela implique comme l'évoque le pragmatisme une « mise en relation », ce à quoi on tient, le « juste prix », un traitement juste des salariés, ce que « vaut » le bénévolat, une répartition « équitable » de la valeur créée...ne peut être déterminé que quand ces questions sont mises en relation avec les protagonistes concernés [Ibid. p.114], ceux que Dewey (2003) appelait le « public ». Cela renvoie aussi à une autre forme

de négation portée par l'économisme : celle de la morale (sauf évidemment à ne considérer cette dernière que sous l'angle économique). En effet « *Oser se mêler des questions d'évaluations économiques signifie alors nous confronter à la délicate question de l'articulation entre les questions de quantification et les préoccupations morale* » (Hache 2012, p.102). En tant que projet politique⁹, l'économie sociale et solidaire est par nature « morale » et s'oppose par nature à l'immoralisme de l'économisme, *compter autrement* apparaît ainsi comme un enjeu fondamental qui implique des processus démocratique de délibération pour définir *ce à quoi nous tenons* et sur les modalités de les compter/conter.

Conclusion

Nous avons appris avec F.Jany-Catrice (2012, p.25) que « *les données chiffrées fonctionnent la plupart du temps comme autant de boîtes noires dont les sorties sont faiblement interrogées, comme si le chiffre suffisait à instituer à lui seul la vérité* ». Toutefois, nous avons démontré ici que l'usage du chiffre comme finalité de mesure de la performance totale par les compteurs de la « *civilisation de la performance technique* », (Humbert 2013), propre au système capitaliste, faisait face à une conception de la comptabilité comme instrument de gestion où le chiffre devient un instrument de langage au service de la promotion d'une « *civilisation de la convivialité* ». Les entreprises de l'ESS comme les Institutions qui la concernent se doivent d'adopter une comptabilité narrative de leurs activités et de leurs valeurs, afin de ne pas devenir la proie d'un certain managérialisme, calculateur-optimisateur, qui feraient des entreprises de l'ESS des entreprises comme les autres. Elles se verraient ainsi réduite à des entreprise à objet social au pire et à utilité sociale au mieux, dans une logique « économique d'intérêt général » et soumises au droit concurrentiel de l'économie néoclassique.

Les processus de quantification et de « mise en nombres » de l'ESS doivent ainsi se garder d'envisager « *l'utilité sociale comme une réalité qui s'imposerait aux acteurs, et comme le fruit de l'expression d'une expertise. Définir ce qui est « utile socialement* » (c'est bien de cela dont il s'agit) ne peut, au contraire, qu'être le fruit de négociations conventionnelles car elle est en soi une convention sociopolitique, comme l'a parfaitement signalé Jean Gadrey dès le début des années 2000 »

(Frémeaux 2013, p.32). Envisager la quantification - et surtout le processus de formation des valeurs et d'élaboration d'une conception raisonnable de la valeur - selon une perspective pragmatique/transactionnelle autorise à concevoir la comptabilité et les indicateurs comme des occasions d'engager les acteurs concernés dans une « enquête sociale », comme des possibilités de structurer des relations et de servir de support à des interactions (Demeestère 2005, p.106). En ce sens « *Une démarche pragmatique va donc s'attacher à expliciter ces choix de valeur, à comprendre les raisons d'être des pratiques en fonction des problèmes concrets rencontrés plutôt qu'à se distancier des pratiques pour construire des abstractions générales* » (Ibid.p.107).

Bibliographie:

Archambault E., 2002, *Le Bénévolat en France et en Europe*. MATISSE UMR8595-CNRS Université Paris 1. *Research Paper*.

Amblard M., 2002, *Comptabilité et Conventions*. Paris, L'Harmattan.

Boulanger P.M., 2004, « Les indicateurs de développement durable : un défi scientifique, un enjeu démocratique », *Les séminaires de l'Idri*, n° 12, Institut pour un développement durable, Belgique.

Bournisien J., 1919, *Essai de philosophie comptable*. Paris, Editions Ouvrières.

Capron M., 2012, « Finalité(s) et performance(s) des entreprises de l'ESS », p.209-214, dans Bayle E. et Dupuis J-C., dir., 2012, *Management des entreprises de l'économie sociale et solidaire. Identités plurielles et spécificités*. Bruxelles, de Boeck Supérieur Editions.

Casta J-F., 2003, « La comptabilité en « juste valeur » permet-elle une meilleure représentativité de l'entreprise ? », *Revue d'Economie Financière*, n°7, 2003/2.

Colasse B., 2012, *Les fondements de la comptabilité*. Paris, La Découverte.

Commons J. R., 1950, *The economics of collective action*, New York, McMillan.

Deisting F., Lahille J-P., 2013, « Les normes comptables IAS-IFRS » p.175-205, in Deisting et Lahille, 2013, *Analyse financière*. Paris, Dunod.

Demeestère R., 2005, « Pour une vue pragmatique de la comptabilité », *Revue française de gestion*, 2005/4, no 157, p. 103-114.

Desrosières A., 2008, *L'argument statistique. Tome 1 : Pour une sociologie historique de la quantification. Tome 2 : Gouverner par les nombres*. Paris, Editions Mines Paris Tech.

Dewey J., 1993, *Logique. Théorie de l'enquête* (1938), Paris, PUF.

Dewey J., 2003, *Le public et ses problèmes* (1927), Pau, Publications de l'Université de Pau, Farrago/Edittions Léo Scheer.

Dewey J., 2011, *La formation des valeurs* (1939), Paris, La Découverte.

Fourastié J., 1943, *La comptabilité*. Paris, PUF.

Frémeaux P., 2013, *L'évaluation de l'apport de l'économie sociale et solidaire*, Rapport de mission à Monsieur Benoît Hamon, <http://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fremeaux-ess.pdf>

Ministre délégué en charge de l'Économie sociale et solidaire et de la Consommation, septembre,

Fried M., 2005, « La réforme des normes comptables : un débat trop discret », Cahier Lasaire n°30. Paris, Les Cahiers.

Gadrey J., Jany-Catrice F., 2007, *Les Nouveaux indicateurs de richesse*, Paris, La découverte, Repères (2ème édition).

Hache E. 2011, *Ce à quoi nous tenons. Pour une écologie pragmatique*, Paris, La découverte.

Hoarau C., 1995, « L'harmonisation comptable internationale : vers la reconnaissance mutuelle normative ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 1, vol.2, septembre, pp.75-88.

Huehn M. P., 2008, « Unenlightened Economism: The Antecedents of Bad Corporate Governance and Ethical Decline », *Journal of Business Ethics*, Vol. 81, No. 4, pp. 823-835.

Humbert M., 2013, *Vers une civilisation de convivialité*. Rennes, Editions Coater.

Illich I., 1973, *La convivialité*. Paris, Editions du Seuil.

INRCN, BNB et CES-Université de Liège, 2004, *Le compte satellite des Institutions Sans But Lucratif 2000-2001*. Bruxelles, Editions ICN-BNB.

Jany-Catrice F., 2012, *La performance totale. Nouvel esprit du capitalisme ?* Villeneuve-d'Asq, Presses Universitaires du Septentrion.

Kaminski Ph., 2005, « Du compte satellite des ISBL au compte satellite de l'économie sociale », XVIIIème colloque de l'ADDES, janvier, Paris.

Kaminski Ph., 2006, « Les associations en France et leur contribution au PIB. Le compte satellite des Institutions Sans But Lucratif en France », février, ADDES-Fondation Crédit Coopératif.

Méda D., 1999, *Qu'est-ce que la richesse ?*, Paris, " Alto ", Aubier ; réédition Champs-Flammarion, 2000.

Miquet J-P-L., 1997, *Economie et gestion du sport. Théorie et pratique*. Paris, City York éditions.

Pérochon C., 1983, *Présentation du Plan Comptable Général (PCG1982)*. Paris, Foucher.

Perrot P., Hache A., Roussel E., 2007, *Les ressources associatives non marchandes : bénévolat et subventions. Approche méthodologique*. Rapport final à la DIIESES, novembre, programme de recherches pour l'innovation sociale et le développement de l'ESS. CRESS-LESSOR Université de Rennes 2.

Renault M., 2009, « Perspectivisme, moralité et communication. Une approche transactionnelle de la Responsabilité sociale des entreprises », *Revue Française de Socio-économie*, Vol.2, N° 4, p. 15-37.

Renou Y., Renault M. 2007, « Une conception pragmatique de la firme partenariale », *Économie appliquée*, tome LX, n° 4, décembre, p. 51-80.

Renault M., 2011, « Elaborer ensemble des outils pour construire une société plus conviviale. D'une expérience de terrain à une réflexion théorique », p.167-187, dans Cailla A., Humbert M., Latouche S., Viveret P., 2011, *De la convivialité. Dialogues sur la société conviviale à venir*. Paris, La Découverte.

Renault M., 2012, « Dire ce à quoi nous tenons et en prendre soin. John Dewey, La formation des valeurs, Paris, La Découverte, coll. « Les empêcheurs de penser en rond », 2011, 238 p. », *Revue Française de Socio-Économie*, 2012/1 n° 9, p. 247-253.

Rorty R., 1990, *L'homme spéculaire*, Paris, Le Seuil.

Salamon L-M., 1994, « The Rise of The Nonprofit Sector », *Foreign Affairs*, Vol.73, n°4, July/August, pp.109-122.

Sorokin P., 1959, *Tendances et déboires de la Sociologie américaine*. Traduction de Cyrille Arnavon. Paris, Aubier Editions Montaigne.

Valentinov V., 2012, « The economics of the nonprofit sector: Insights from the institutionalism of John R. Commons », *The Social Science Journal*, Vol.49, n°4, p. 545–553.

Viveret P., 2003, *Reconsidérer la richesse*, Paris, Editions de l'Aube.