



**HAL**  
open science

## La gestion financière des associations face aux marchés. Pour une “autre” rédition comptable

Pascal Glemain

► **To cite this version:**

Pascal Glemain. La gestion financière des associations face aux marchés. Pour une “autre” rédition comptable. Finance Contrôle Stratégie, 2020, Le contrôle de gestion dans les organisations de l'Économie Sociale et Solidaire, 10, pp.1-21. 10.4000/fcs.5516 . hal-02922376

**HAL Id: hal-02922376**

**<https://univ-rennes2.hal.science/hal-02922376v1>**

Submitted on 26 Aug 2020

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

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

# Finance Contrôle Stratégie

NS-10 | 2020 :

Le contrôle de gestion dans les organisations de l'Économie Sociale et Solidaire

---

## La gestion financière des associations face aux marchés. Pour une “autre” reddition comptable.

*The Financial Governance of Associations facing with the markets. Towards another accountability model.*

PASCAL GLÉMAIN

<https://doi.org/10.4000/fcs.5516>

---

### Résumés

Français English

Dans un contexte de montée en management, les organisations associatives présentent une appétence croissante à comprendre et à élaborer leur comptabilité. Il en résulte pour certaines une ambition à satisfaire une attente en reddition comptable qui feraient d'elles des « entreprises associatives » à part entière. D'autres appréhendent leur comptabilité dans l'optique d'une gestion plus efficace au service de la mesure de la performance du service rendu. Au moyen d'une analyse exploratoire dans le champ de l'insertion par l'économique, nous conduisons une analyse critique approfondie de la comptabilité associative qui amènerait à un aménagement du plan comptable associatif.

In a context of a growing management goal, the associative organizations present a growing appetite to understand and develop their own accounting. Therefore, some of them develop an ambition to meet expectations in accounting accountability that would make them some full-fledged enterprise: associative enterprises. Others, on the contrary, captures their accounting only with a view to more effective management in order to measure the social performance of their supplied service. Through an ongoing exploratory analysis in the field of integration through economic, we conduct a critical analysis of associative accounting that would lead to another development of the associative accounting.

---

### Entrées d'index

**Mots-clés** : comptabilité, organisations associatives, reddition, performance sociale.

**Keywords** : accounting, associative organizations, accountability and social performance.

**Codes JEL** : G32 - Financing Policy; Capital and Ownership Structure, H72 - State and Local Budget and Expenditures, J14 - Economics of Elderly; Economics of the Handicapped

#### Notes de l'auteur

L'article fait suite à une communication à la 10ème Journée d'Etude en Contrôle de Gestion « Le contrôle de gestion des organisations à but non lucratif ». IAE de Tours. 02 février 2018. L'auteur remercie les participants à la journée pour leurs retours, ainsi que les évaluateurs de la Revue FCS pour leurs précieux conseils.

---

### Texte intégral

## Introduction

- 1 « Si l'on met de côté les guides pratiques, force est de constater la relative maigreur de la littérature française sur la gestion des associations. En outre les auteurs ont souvent la tentation de n'aborder l'identité associative que dans une opposition artificielle à l'entreprise marchande(...) » (Bernet et al. 2016, p.17). Dans ce contexte, Avare et Sponem (2008) interrogent le pilotage des associations au prisme du « managérialisme » car, selon eux, certaines d'entre-elles empruntent aux entreprises privées à but lucratif (entreprises de capitaux) les outils de gestion et de pilotage qui semblent nécessaires à l'évaluation de leurs performances de nature de plus en plus économiques et, à ce titre, susceptibles de remettre en cause leur régime fiscal (sectorisation ou filialisation de certaines de leurs activités). D'autres, au contraire, affichent une relative résistance à la comptabilité financière en mettant en avant la finalité sociale de leur action collective. Pourtant, dans les deux cas, depuis 1935, elles doivent reddition comptable parce qu'elles bénéficient à la fois de fonds publics et de fonds du public. Mais, le champ associatif est animé par des modèles associatifs pluriels entre les associations Loi 1901, les associations agréées, et, les associations reconnues d'utilité publique. Leur taille, leur secteur d'intervention, le fait qu'elles soient employeurs et/ou gestionnaires, en fait des archétypes d'entreprises sociales sous statut associatif forts différents intéressants pour distinguer celles qui relèvent d'une comptabilité financière de celles qui correspondent à une comptabilité budgétaire. Ainsi, parmi ces entreprises sociales sous statut associatif, nous trouvons des établissements du social et médico-social qui, depuis la loi du 2 janvier 2002, sont responsabilisés sur l'action sociale dont ils ont la charge, tout en maîtrisant efficacement leurs budgets alloués. Pour autant, « faut-il introduire dans le secteur associatif ce qui produit tant de ravage dans les entreprises privées ? » (Avare et Sponem 2008, p.113-114). D'autres associations, employeurs et/ou gestionnaires, sont tenues elles à une comptabilité financière. Mais, dans une logique comptabilité-contrôle, ce dernier doit-il prévaloir sur l'action au risque de perdre l'idéal du service d'intérêt général rendu qui fonde ces entreprises sociales associatives ?
- 2 En d'autres termes, même si le contrôle de gestion est de plus en plus contesté (Tellier 1999, p.5) et ce, quelle que soit la nature de l'entreprise ; il n'en demeure pas moins que les associations en tant qu'entreprises sociales subissent elle aussi « *la pression des critères financiers comme éléments décisifs de (leurs) choix stratégiques* » (Tellier 1999, p.5) pour mesurer leur performance globale d'acteurs aux yeux de leurs financeurs et de leurs mandataires.
- 3 Tellier (1999, p.8) définit le contrôle de gestion comme « *un processus d'aide à la*

*décision permettant une intervention avant, pendant et après l'action* ». Cette définition allie « action » et « contrôle » dans une forme de management incitant à la prévision et à l'organisation. Si la prévision et l'organisation peuvent être incluses dans le plan associatif global, il reste à penser l'animation et le contrôle pour aboutir à un management associatif. Le contrôle de gestion associatif serait ainsi à l'interface du management associatif (prévoir, organiser, activer et contrôler) et du contrôle opérationnel qui assure que les tâches sont bien exécutées de façon efficace et efficiente. Mais, comment mesurer la performance totale (économie, sociale et territoriale) d'un service rendu d'utilité sociale par une association quand elle n'est pas, elle-même, reconnue d'utilité publique ? Sur quel système d'informations comptable et financière doit-elle s'appuyer ? Ce questionnement nous conduit à poser la question suivante : Pourquoi est-il nécessaire de modéliser une comptabilité financière des organisations associatives au service de leurs actions ?

- 4 Face aux deux mouvements concomitants signalés plus haut auxquels sont soumises les structures associatives, l'objectif de ce papier de recherche consiste d'une part à comprendre en quoi les nouvelles modalités de financement des associations influent sur leur pilotage et leur incitation à opter pour un nouveau mode de management (partie 1). Et, d'autre part, à comprendre comment elles envisagent leur stratégie en considérant, avec Pérochon (1983, p.5), que : «(leur) *comptabilité est (devenue) une projection de l'entreprise (associative) au plan (de ses) valeurs* » sur laquelle les directions et les financeurs s'appuient pour décider du pilotage sur le long terme de la structure associative au moyen d'une comptabilité financière à objet sociétal.

## 1. De l'impact du financement des associations sur leur modèle de comptabilité financière ...

- 5 Le changement dans le financement des associations (passage de l'aide publique au moyen de subventions à celui de réponse à des appels d'offre) les conduit à faire leur le concept d'intention stratégique (*strategic intent*) que Hamel et Prahalad (1989) définissent comme : « *une vision du futur qui oriente les efforts, leur donne un sens, un contenu émotionnel, tout en s'appuyant sur un point de vue précis quant à la position concurrentielle que la firme veut conduire dans les années à venir* ». Mais, comment en sommes-nous arrivés à réfléchir à la position concurrentielle des associations jusqu'alors représentées comme distinctes du modèle de l'entreprise ?

### 1.1. Histoire contemporaine du financement associatif.

- 6 C'est le Code Général des Collectivités Locales qui, en son Article L1611-4 du décret de Loi en date du 30 octobre 1935, précise que : « *Toute association, œuvre ou entreprise, ayant reçu une subvention peut être soumise au contrôle des délégués de la collectivité qui l'a accordée. Tous les groupements, les associations ou entreprises privées, qui ont reçu dans l'année en cours une/des subvention(s) sont tenues de fournir à l'Autorité qui a mandaté la subvention une copie certifiées de leur budgets et de leurs comptes de l'exercice écoulé, ainsi que tous les documents faisant connaître les résultats de leur activité* ». En d'autres termes, ce décret initial oblige les associations, en raison du

financement public et du public dont elles bénéficient, à produire de l'information comptable financière traduisant le contrôle de l'usage fait de ces fonds en s'assurant ainsi : de l'absence d'enrichissement des membres du bureau, et, du caractère non lucratif des activités principales de ces organisations.

7 Depuis lors, si la subvention publique existe toujours pour soutenir la solidarité sociale produite par les associations en collaboration avec les administrations publiques le plus souvent « locales », elle se trouve de nos jours complétée par une nouvelle logique d'accessibilité à ces financements publics : la réponse à appel d'offre. Ainsi, d'un côté, la Loi n°2000-321 du 12 avril 2000 et son décret d'application n°2001-495 du 06 juin 2001, confirment le financement par subvention du secteur associatif mais, celui-ci est conditionné à deux principes de reddition. Le premier indique que : chaque subvention reçue doit donner lieu à un compte rendu financier et ce, quel que soit le montant perçu dès lors qu'il existe une « *dépense déterminée dans son objet* ». Le second principe de reddition stipule, lui, qu'il convient de produire les pièces justifiant les dépenses pour toute subvention dont le montant est égal ou supérieur à 23 000 euros. Il s'agit de rendre possible tout contrôle de l'Administration publique centrale ou locale afin de disposer d'un retour sur la performance de l'action associative conduite : retour social du service rendu sur financement public. L'hypothèse d'un financement avec évaluation sur objectif semble ainsi s'ouvrir, laissant entendre que d'autres financements à impact et sur objectif puissent à terme se développer et/ou prendre le relais : les obligations à impact social (*social impact bonds*). Mais, cela supposerait que l'on adopte une vision comptable conventionnelle qui induirait la perception selon laquelle les organisations de l'ESS seraient des utilisateurs différents des secteurs privés et publics plutôt que des créateurs de valeur et partie prenante de notre société (Quarter et al., 2003). Cette évolution de la représentation et des modalités de financement des associations nécessite un autre modèle de comptabilité financière que celui de la comptabilité dite « conventionnelle ».

8 Pour autant, comme le souligne Schmidt (2016, p.10) : « au-delà des chiffres, les enquêtes soulignent la diversité des situations et l'hétérogénéité des organisations en particulier : selon leur taille, leur secteur d'activités ou leur objet, mais aussi leurs sources et leurs modes de financement, le ratio salariés/bénévoles, leur relation avec le secteur marchand et le secteur non marchand. Cette tension entre unité et diversité du fait associatif rend délicate toute réflexion à vocation universelle sur les associations. Elle renvoie également à deux manières de comprendre le fait associatif en soi, à travers sa singularité – au risque d'isoler artificiellement du reste du monde économique et politique, ou plutôt, en le comparant systématiquement à d'autres formes organisationnelles comme l'entreprise marchande ou l'administration publique, au risque de poser implicitement la vision entrepreneuriale comme modèle de référence ». Alors, isolement ou intégration ? Les statisticiens de l'économie des associations tels que : Tchernonog (2012, p.15), ont tendance à adopter l'isolement en spécifiant les associations selon le secteur où elles rendent leurs prestations (tab.1) :

**Tableau 1 - Structure des budgets selon le secteur d'activité principal de l'association (en %)**

Prestations	Action humanitaire	Action sociale / Santé	Militantes	Éducation formation insertion	Sports	Culture	Loisirs	Défense des intérêts écono. et dév. local	Total secteur associatif
« Cotisations	2	3	24	4	38	17	18	11	12
« Dons et mécénat	26	4	7	2	6	5	2	2	5
« Recettes d'activité privées	32	27	30	47	23	31	44	39	32
<b>Total financement privé</b>	<b>60</b>	<b>34</b>	<b>61</b>	<b>53</b>	<b>67</b>	<b>53</b>	<b>64</b>	<b>52</b>	<b>49</b>
« Communes	6	11	6	6	20	22	25	21	14
« Conseils généraux	14	17	6	8	5	6	2	5	10
« Conseils régionaux	1	2	2	7	1	7	1	10	4
« État	13	18	10	19	4	9	4	4	12
« Europe	1	1	1	3	0	0	0	2	1
« Organismes sociaux	4	15	12	2	1	1	2	2	7
« Autres financements publics	1	3	2	2	2	2	2	4	3
<b>Total financement public</b>	<b>40</b>	<b>67</b>	<b>39</b>	<b>47</b>	<b>33</b>	<b>47</b>	<b>36</b>	<b>40</b>	<b>51</b>
<b>Total financement public et privé</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Source : Viviane Tchernonog, *Le paysage associatif français. Mesures et évolutions*, Dalloz/Juris Associations, 2007.

9 Si cette approche a pu être défendue tout au long du 20<sup>ème</sup> siècle, elle est contestable depuis la Loi ESS du 31 juillet 2014. En effet, cette dernière élargi le champ de l'ESS à des sociétés commerciales susceptibles, sous certaines conditions en particulier de répartition des résultats, d'obtenir un agrément d'entreprise solidaire d'utilité sociale (ESUS). Par conséquent, il ne semble plus possible d'isoler les associations employeurs et gestionnaires des autres organisations économiques.

10 En outre, nous assistons dans le même temps à un glissement sémantique de l'association définie relativement à son « service rendu » au service de la société, vers l'association en tant que prestataire de services au service du « local ». En d'autres termes, prêter un service suppose une stratégie d'organisation pour le faire car d'autres entreprises (sociétés commerciales) peuvent entrer sur le marché. Ce fut le cas dans les services aux personnes avec les franchisés. Prêter un service suppose aussi de se poser la question des coûts et de leur contrepartie en termes de financement, eu égard à la contraction des flux de fonds publics à leur encontre et de la liberté managériale à laquelle aspirent les associations en particulier employeur et/ou gestionnaire. C'est ainsi que nous adoptons une lecture du tableau ci-dessus en affirmant : qu'en dehors des associations opérant dans l'action sanitaire et sociale, toutes les autres se trouvent dans une nouvelle posture de prestataire de service sous commandes publiques ou sous délégation de services publics. C'est ainsi une vision plus « entrepreneuriale » des associations (encadré 1) qui s'installe et qui laisse à penser que nous sommes passés à l'ère de l'association des solidarités sociale à celle de l'association prestataire de service d'intérêt général en collaboration avec les administrations publiques centrales ou locales.

**Encadré 1 – Article 1 de la Loi du 31 juillet 2014 dite « Loi ESS » ou « Loi Hamon » :** « L'économie sociale et solidaire est un mode d'entreprendre et de développement économique adapté à tous les domaines de l'activité humaine auquel adhèrent des personnes morales de droit privé qui remplissent les conditions cumulatives suivantes :

Un but poursuivi autre que le seul partage des bénéfices,

Une gouvernance démocratique, définie et organisée par les statuts, prévoyant l'information et la participation, dont l'expression n'est pas seulement liée à leur apport en capital ou au montant de leur contribution financière, des associés, des salariés et des parties prenantes aux réalisations de l'entreprise ;

Une gestion conforme aux principes suivants :

- a) Les bénéfices sont majoritairement consacrés à l'objectif de maintien ou de développement de l'activité de l'entreprise ;
- b) Les réserves obligatoires constituées, impartageables, ne peuvent pas être distribuées. Les statuts peuvent autoriser l'assemblée générale à incorporer au capital des sommes prélevées sur les réserves constituées au titre de la présente loi et à relever en conséquence la valeur des parts sociales ou à procéder à des distributions de parts gratuites. La première incorporation ne peut porter que sur la moitié, au plus, des réserves disponibles existant à la clôture de l'exercice précédant la réunion de l'assemblée générale extraordinaire ayant à se prononcer sur l'incorporation. Les incorporations ultérieures ne peuvent porter que sur la moitié, au plus, de l'accroissement desdites réserves enregistré depuis la précédente incorporation. En cas de liquidation ou, le cas échéant, en cas de dissolution, l'ensemble du boni de liquidation est dévolu soit à une autre entreprise de l'économie sociale et solidaire au sens du présent article, soit dans les conditions prévues par les dispositions législatives et réglementaires spéciales qui régissent la catégorie de personne morale de droit privé faisant l'objet de la liquidation ou de la dissolution ».

## 1.2. Les associations : des entreprises sociales prestataires !

- <sup>11</sup> Les associations produisent des services de solidarités en développant des activités économiques à finalité sociale. A ce titre, selon le règlement européen<sup>1</sup>, elles sont devenues des entreprises : une « *unité organisationnelle de production de biens ou de services jouissant d'une certaine autonomie de décision, notamment pour l'affectation des ressources courantes* » (Neyret et Nivlet 1998, p.70). Productrices d'une valeur ajoutée sociale, les associations ont largement été financées par concours publics (dont les subventions font partie). A ce titre, il n'était pas nécessaire de sortir d'une gestion budgétaire. Mais, le fait qu'elles deviennent des prestataires accroît la nécessaire évaluation de leur utilité sociale qui dépasse le cadre comptable conventionnel d'analyse de la valeur patrimoniale. En effet, il est de plus en plus évident que leur activité est bien économique à finalité sociale et, qu'elle repose sur des facteurs de production pro-sociaux à valoriser : salariés et bénévoles. Initialement, le Projet Associatif Global (PAG) suffisait à déclencher un financement public. De nos jours, les logiques associatives, confrontées à une montée significative de la réponse à appel d'offre, adoptent une démarche plus pro-active. Cela signifie que les associations mettent en perspective leurs actions et leurs programmes vers un but commun qui est devenu un « *objet social* » bien plus qu'un « *service rendu* ». Il en résulte une mise en stratégie de l'organisation associative qui vise à construire une certaine « *position concurrentielle* » de façon à être en mesure de participer à la construction de l'environnement à son avantage et par conséquent de structurer son modèle à venir. Dans ce contexte, l'association peut développer un modèle de contrôle de gestion propre, inspiré de l'**A.M.I.** (Bouquin,1996). Pour cet auteur, le contrôle de gestion est au carrefour de trois territoires : l'**A**ction sur le comportement des acteurs, la **M**odélisation des relations Ressources-Finalités, et, l'**I**nterface entre la stratégie et l'opérationnel. L'entreprise associative se trouve de fait de moins en moins dans le « *faire avec* » ou « *l'aider à faire* », que dans le « *faire* » (commandes publiques) ou le « *faire faire* » (délégation de service public) <sup>2</sup>. Dès lors, le système de pilotage de l'association qui émerge, en appelle à élaborer stratégiquement des plans d'action qui lui permette de mettre en dynamique de bonnes pratiques alliant performance et

conformité, sorte de « *promising practise* » à la Nicolini *et al.* (2003). Il convient donc de distinguer avec Fialaire (2003) cette nouvelle donne (tab.2) :

**Tableau 2 – Caractériser les modes d'action des associations.**

Action	Contrat	Initiative	Sélection	Ressources	Contrôle	Durée
Faire	Marché public	Publique	Concurrence	Publiques	Cahier des charges	Marché
Faire Faire	Délégation de service public	Publique	Concurrence	Privées	Cahier des charges	Reconductible
Faire avec, Faire ensemble	Habilitation	Mixte	Éligibilité	Mixtes	Tutelle	Reconductible
Aider à Faire	Convention	Privée	Projet	Mixtes	Privé	Convention

12 Dès lors, le financement des associations selon qu'elles fassent ou bien qu'on leur fasse faire, aboutit à un premier classement fonctionnel selon Perrot et Hache (2007) qui distingue commandes publiques (faire) et subventions (faire faire) (tab.3) :

**Tableau 3 – Distinguer commandes publiques et subventions.**

Commandes publiques	Marché	Conventions sur appel d'offres
	Prestation (action)	Convention pour prestation/action définie et délimitée
	Mission (activités)	Convention pour réalisation de la mission générale concernée
Subventions	Fonctionnement général	Soutien à la structure, à son fonctionnement, aux services fonctionnels
	Investissement	Aides à l'investissement
	Equilibre	Aides exceptionnelles

Source : d'après Perrot et Hache (2007)

13 Dans l'absolu, l'insertion sociale qui constitue notre terrain de recherche en tant que finalité peut constituer une condition d'exécution du marché avec l'art.38-1<sup>3</sup> : « *les conditions d'exécution d'un marché public peuvent prendre en compte les*

*considérations relatives à l'économie, à l'innovation, à l'environnement, au domaine social ou à l'emploi, à conditions qu'elles soient liées à l'objet du marché public* ». L'insertion devenant une obligation contractuelle, l'acheteur public doit ainsi consacrer un volume d'heures réservées à cette finalité sociétale, à la fois économique, sociale et territoriale. Il devient également décisionnaire du choix de l'entreprise prestataire qui, selon l'art.62-2, lui permet d'étudier l'offre la plus avantageuse en termes économiques tout en considérant des aspects qualitatifs, environnementaux ou sociaux, que rassemblent les entreprises associatives. Dans ce cas, l'association qui y répond et qui est choisie, l'est dans le cadre d'un marché de services de qualification et d'insertion professionnelle. La clause sociale telle qu'elle est définie depuis 2015 permet aux collectivités locales dans le cadre de leurs marchés publics et selon les objectifs de développement durable qu'elles se sont fixées, d'offrir des opportunités de mise en situation de travail et de qualification de personnes souvent très éloignées de l'emploi. Les entreprises associatives s'imposent comme pro-actives en mobilisant leurs ressources humaines à la fois salariées et bénévoles, pour répondre à cette nouvelle donne de politique économique et sociale au niveau local.

- 14 Dans ce nouveau contexte, il est donc nécessaire de faire évoluer le plan comptable associatif vers un modèle de comptabilité sociétale, rejoignant ainsi l'expérimentation de 2005 du CODESPAR<sup>4</sup> auprès de 12 associations (services aux particuliers, crèches parentales, associations d'insertion par l'activité économique) ainsi (tab.4) :

**Tableau 4 : de la spécification des prestations de services en commande publique**

		<b>Plan comptable associatif en vigueur</b>	<b>Proposition</b>	
Commande publique	Marché (appel d'offre)	74	862	<a href="#">prestations</a>
	Sur prestation	Subventions	706	Prestations de services
	Sur mission (activités)			
Subventions	Fonctionnement général		74	Subvention affectée à un projet précis
	Investissement (subvention hors CR)		7715 (sinon 13)	
	Équilibre		7715	

- 15 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 1er établissent des

comptes annuels conformément au PCG » mais, comme nous venons de le démontrer la réalité est moins idéale que ne laisse entendre ce règlement. La comptabilité sociétale associative est un véritable langage comptable financier et, à ce titre, nullement un simple reflet d'une réalité existant en dehors de lui. Elle est un outil pour interagir avec l'environnement qu'il s'agisse des financeurs, de administrations publiques centrales et locales, des salariés, des clients, des concurrents, et des bénévoles et bénéficiaires pour les associations, du territoire avec des « situations problématiques » ou des « situations de gestion » au sens de Girin (1990) qui leur sont propres. Si la comptabilité des associations doit exister, alors elle doit l'être relativement aux pratiques sociales et aux contextes qui ont du sens pour les acteurs (Renault, 2009), ainsi que pour elles. N'oublions pas avec Dubost et Zoukova (2011) que « L'association rapproche les Hommes, leur apprend à s'aider, à se reconnaître et substitue à l'égoïsme individuel, la loi féconde de la fraternité », tel est l'esprit dans lequel Pierre Waldeck Rousseau, père de la loi 1901, a rédigé le texte fondateur des associations. Mais, il semble que ces organisations de l'ESS ait connu une mutation encore en cours.

## 2. Du travail bénévole et activité économique à finalité sociale comme situation de gestion : vers une nouvelle comptabilité financière sociétale !

- 16 Il existe encore peu de travaux sur ce sujet. Toutefois, nous retenons ici deux initiatives que nous souhaitons prolonger. D'une part, la démarche du Conseil de Développement du Pays et de l'Agglomération de Rennes (CODESPAR) conduite par la commission économie sociale et solidaire a, dès 2005, aboutit une réflexion sur la « *construction d'un compte de flux externe différencié* » (calcul des soldes de gestion) : flux de services non-marchands avec intégration des apports en nature et bénévoles, flux financiers issus du compte de résultat complétés par les flux non-financiers. D'autre part, les travaux de Mook et Quarter (2006) relatifs à deux structures *Not-for-profit* : « The Jane/Finch Community et le Family Center » (évaluation de l'impact socio-économique) *via* la comptabilité financière *Not-for-profit*.

### 2.1. Situation de gestion : quelle pertinence pour les associations ?

- 17 Selon Girin (1990, p.142) : « une situation de gestion se présente lorsque des participants sont réunis et doivent accomplir, dans un temps déterminé, une action collective conduisant à un résultat soumis à un jugement externe ». Il apparaît intéressant de revenir sur les termes que Girin (1990, p.143) a souligné, lui-même, dans son texte, et qui nous permet de sortir des approches en termes de parties prenantes (shareholders) qui écrase les hiérarchies organisationnelles présentes en ESS et dans ses environnements. Par « participants », il entend « tous les agents qui sont engagés dans la production du résultat et qui sont directement affectés par l'énoncé du jugement » : salariés et bénévoles, pour ce qui est des entreprises sociales sous statut associatif (activité économique à finalité sociale). Au niveau d'une l'association qui fait de l'insertion par l'économique, ces agents sont les salariés (dirigeants et encadrants) ainsi que les salariés en insertion mis-à-disposition (en Association Intermédiaire -AI)

ou bien en certification de qualification professionnelle (en Atelier et Chantier d'Insertion – ACI). Par « réunion », il comprend « un lieu qui implique qu'il existe, tout au long de la chronologie propre à la situation, un tissu permanent et stable de relations entre les participants ». Il s'agit du réseau local qui fait le lien entre les personnes en insertion, l'entreprise associative, et, la collectivité territoriale locale. Par « temps », il suppose « un impératif de résultat selon une échéance fixée à l'avance ou bien selon un agenda avec des étapes ». C'est de plus en plus l'injonction à laquelle sont confrontées les entreprises sous statut associatif. Par « résultats », il considère qu'il est issu « d'une partie des produits de l'activité des participants » et envisagé en termes de « jugement » comme « une réaction collective à un impératif » (Girin 1990, p.144). En l'occurrence, au-delà des outputs qui sont produits par les salariés et les bénévoles, c'est aussi la capacité de l'association à intégrer socialement la production des bénéficiaires qui compte, et pas seulement celle de « produire » de l'employabilité. Quelques remarques sont à faire quant aux associations dans le champ de l'insertion par l'activité économique que nous prenons pour terrain ici. En effet, en ce qui les concerne, le jugement externe évalue la cohérence de leur action collective selon les moyens disponibles et engagés, et relativement à l'objet social qu'elles portent sur le territoire en termes d'emplois et de produits.

18 Si ses acteurs sont implicitement réunis au service d'un résultat attendu (mission d'intérêt général), Girin (1990)<sup>5</sup> ne souligne pas « l'action collective » alors que c'est elle qui, au sein des associations, définit la/les situation(s) de gestion. C'est à ce titre qu'il nous paraît pertinent de convoquer les travaux de sociologues.

19 En Sociologie, l'action collective est définie comme une « *action commune visant à atteindre des fins partagées* » (Boudon *et al.* 1995, p.12). Bentley (1949) va plus loin en considérant que les membres du groupe sont solidaires dans l'action et pour l'action à entreprendre, rejetant de facto l'hypothèse de comportements individualistes ou utilitaristes<sup>6</sup>. L'action collective, au sein d'une structure d'insertion par l'activité économique, peut alors être définie par un ensemble d'activités rejoignant la définition proposée par Lorino (1981, p.39-40), c'est-à-dire : « *tout ce que l'on peut décrire par des verbes dans la vie de l'entreprise : tourner, fraiser, assembler, négocier un contrat, qualifier un fournisseur, monter une campagne promotionnelle, préparer un budget, émettre des factures, visiter un client, traiter des commandes, préparer une feuille de route d'un camion ... Une activité est un ensemble de tâches élémentaires : réalisées par un individu ou un groupe, faisant appel à un savoir-faire spécifique, homogènes du point de vue de leurs comportements de coût et de performance, permettant de fournir un output (la pièce fraisée, la qualification de fournisseurs, le budget), à un client interne ou externe, à partir d'un panier d'inputs (travail, machine, informations...)* ». Sous cette définition, l'entreprise associative devient une structure animée par et développant une action collective, elle-même composée d'activités élémentaires qui sont orientées vers la génération d'un certain output en fonction de la mission sociale. Cette action collective structure à la fois son modèle économique et sa structure financière.

20 Dans le cadre associatif, nous avons bien affaire à un « *objectif collectif* » qui fait converger intérêts particuliers et intérêt général, et qui aboutit de plus en plus « *à un jugement social externe à la situation proprement dite* » (Girin, 1990). Mais, cette « action collective » répond de situations de gestion plus ou moins contraintes par le financement public selon les objectifs attendus en termes d'insertion (cohésion sociale et efficacité) et de dynamique économique locale (consolidation du bassin d'emplois et du réseau économique). Il est ainsi question de juger, désormais, la bonne gestion de l'association non seulement en fonction de l'objet social porté mais surtout, en fonction des objectifs attendus selon les soutiens dont elle bénéficie ou a pu bénéficier. En

d'autres termes, comme dans les sociétés commerciales (entreprises de capitaux), la poursuite collective du résultat est devenue un impératif et donc, de plus en plus, une contrainte pour les salariés et les bénévoles de compétences (bénévoles de la vie associative), et dans une moindre mesure pour les autres bénévoles qui contribuent eux volontairement<sup>7</sup> (bénévolat de substitution : opérationnel ou fonctionnel). Reste à savoir si, dans les faits, eu égard à la méconnaissance des clauses sociales par les collectivités et par la représentation sociale vis-à-vis des personnes éloignées de l'emploi, on considère les structures d'insertion par l'activité économique (SIAE) comme des répondants à des commandes publiques (entretiens des espaces naturels, par exemple), ou, bien comme des délégataires de services publics (mandataire d'une politique de l'emploi)?

21 Il convient de distinguer les Structures d'Insertion par l'Activité Economique (SIAE) dont l'objectif est de produire un effet positif sur l'emploi local des Structures de Travail Protégé (S.T.P), dont la mission est plus sociale (tab.5). Les SIAE mettent le plus souvent des personnels en insertion à disposition de partenaires publiques ou privés attributaires. Les secondes sont spécialisées dans l'emploi de personnes en situation de handicap(s).

**Tableau 5 : Les modèles des SIAE et des STP.**

Modèles de S.I.A.E.	Modèles de S.T.P.
Associations Intermédiaires (AI) : elles s'adressent à des personnes éloignées de l'emploi. Les bénéficiaires sont mises à disposition dans le cadre d'un accompagnement visant une sortie durable en emploi.	Entreprises Adaptées (EA) : Entreprises de milieu dit « ordinaire » qui emploient au moins 80% de travailleurs dits « handicapés ». Elles élaborent des projets professionnels adaptés aux possibilités de chacun pour une (ré)insertion professionnelle par l'économique.
Ateliers et Chantiers d'Insertion (ACI) : L'idée consiste à accompagner des personnes très éloignées de l'emploi en leur faisant redécouvrir l'environnement professionnel afin de définir un projet professionnel ou d'emploi à terme.	
Entreprises d'Insertion (EI) : L'idée consiste ici à aider au développement d'aptitudes et de compétences. Ces entreprises relèvent de l'économie de marché.	
Entreprises de Travail Temporaire et d'Insertion (ETTI) : Evoluant dans le cadre réglementaire du travail temporaire, ces entreprises offrent des missions à des personnes éloignées de l'emploi.	Etablissements et Services d'Aide par le Travail (ESAT) : sous décision de la Commission des Droits et de l'Autonomie des Personnes Handicapées (CDAPH) et après avis sur dossier de la Maison Départementale de l'Autonomie (MDA), il s'agit de proposer un accompagnement médico-social et éducatif couplé à des activités à caractère professionnel.
Groupements d'Employeurs pour l'Insertion et la Qualification (GEIQ) : Elles ne concernent que des personnes proches de l'emploi mais qui souhaitent se qualifier dans un secteur professionnel donné.	

22 Sous cette typologie distinctive, nous constatons que parmi les SIAE et les STP : les AI, les ACI et les EA, semblent être les structures les plus à même de répondre aux clauses sociales des marchés publics et, à ce titre, de devenir des prestataires de services

à part entière au service de l'emploi local sous commandes publiques. Ayant étudié les AI dans le département de la Vendée, nous nous concentrons sur la phase exploratoire de notre terrain de recherche, en nous concentrant sur l'étude de cas d'un ACI situé en Pays-de-la-Loire dans le département de la Loire-Atlantique, entre Nantes et Saint-Nazaire en direction de Vannes (région Bretagne).

## **2.2. L'Association « D » : le cas d'un prestataire en commande publique.**

23 Les structures associatives sont plurielles. En théorie, les travaux du CODESPAR-CRES Bretagne (2005) ont raisonné à partir de trois types d'associations : une association A positionnée dans la sphère marchande (financement public inférieur à la part associative, soit environ 2 % de la valeur ajoutée sociétale (environ 230 heures) ; une association B dont le positionnement marchand va croissant mais avec appui significatif des collectivités locales ; une association C avec un équilibre entre marché-soutien public et travail associatif (environ 30 bénévoles actifs). Cette typologie résulte de l'étude de 12 associations pilotes (tab.6) :

Nom des structures	Nature de l'association
Les compagnons bâtisseurs	Chantiers d'Insertion dans le bâtiment
La Feuille d'Erable	Entreprise d'insertion : collecte et tri de vieux papiers, vente de papiers recyclés et action d'animation, d'éducation dans le domaine de l'environnement.
Start 'air	Association intermédiaire
SRO – Solidarité Rennes Ouest	Association intermédiaire, chantier d'insertion et point d'accueil emploi
Entreprise pour l'Insertion (EPI) Jardin du Breil	Entretien d'espaces verts et vente de paniers légumes
AJIE Environnement	Entreprise d'insertion et chantier d'insertion : entretien d'espaces verts et collecte de déchets verts
Domi 'services	APS de Thorigné Fouillard : prestations pour les particuliers comme le ménage, le jardinage
ADES-Association Domicile Emploi Service à Mordelles	Services aux particuliers
Ty Bugale	Crèche parentale
Fruits de la Passion	Crèche parentale
ADMR de Châteaugiron	Aide à domicile
ADMR de Melesse	Aide à domicile

Source : CODESPAR-CRES, novembre 2005, p.4

24 Les structures d'insertion par l'activité économique, au coeur de notre terrain de recherche, n'ont pas toutes pris le virage « managérialiste » que certains semblent déplorer. Si la Fédération des Entreprises d'Insertion semble s'y est plus ou moins engagée dans le cadre d'un processus de normalisation AFNOR qu'elle a adoptée en lieu et place de l'outil QUALIREI dont elle disposait jusqu'alors ; il n'en va pas de même pour les « *entreprises sociales apprenantes* » du Réseau Chantier Ecole. Contrairement aux premières, les ESA tiennent à la logique de gestion par activités. Comptablement discutable en termes de prudence, il n'en demeure pas moins avec Lorino (1991, p.41) que : « *l'idée de base de la gestion par activités répond à une évidence : la performance est atteinte à travers ce que l'on fait, par la manière dont on le fait* ». Si cette approche peut s'avérer « *technique* », nous pouvons aussi se l'approprier d'une autre manière, à savoir : « *stratégique* », au moyen un portefeuille de projets qui répond aux valeurs partagées par l'ensemble de ses acteurs, selon une stratégie intentionnelle (Mintzberg, 1994) qui correspond bien à la philosophie des associations.

25 C'est bien cette réalité que nous avons rencontrée avec l'association D que nous avons étudiée en Pays-de-la-Loire. Elle compte six supports d'activités. Chacune de ses

activités est constituée par une équipe composée d'un encadrant et de 6 à 7 de salariés polyvalents qui sont sur des supports pédagogiques d'un certificat de qualification professionnelle (CQP) pour les personnes mises en situation de travail pour l'insertion par l'économique. Les supports d'activités sont présentés dans le tableau suivant (tab.6).

**Tableau 6- Les activités structurants le modèle économique de l'association D.**

Supports d'activités	Explication	Illustration
Le Maraîchage FAIRE	<p>L'activité maraîchère et arboricole démarre sur un projet agro écologique, ayant pour objectif de mettre en place une agriculture responsable, durable et respectueuse de l'humain et de la nature. Les premières années sont consacrées à la mise en place des cultures. Chaque jour, l'équipe de ce chantier produit, de nombreuses variétés de légumes (une quarantaine sur l'année), mais aussi quelques fruits cultivés dans le respect de la nature et des hommes, associant travail manuel, lutte biologique et auxiliaires de culture.</p>	
L'Atelier du bois FAIRE AVEC	<p>L'activité de l'atelier du bois est née en 2000 d'un partenariat entre Airbus et « D ». Il propose alors une solution adaptée à son territoire d'intervention pour le recyclage des déchets d'emballage bois. Le bois de réemploi, issu du recyclage, a été la matière première pour la réalisation de nombreux mobiliers,</p>	

	<p>ouvrages et menuiseries en ossatures bois. Aujourd'hui il ne représente plus que 20% de l'activité, mais reste tout de même intéressant par rapport au tissu local. L'atelier du bois développe la fabrication et la pose d'ouvrages composés de bois de réemploi ou de bois neuf en privilégiant, selon les clauses d'usage, des bois locaux non traités.</p>	
<p>La Recyclerie Nord Atlantique FAIRE</p>	<p>Acteur de l'ESS, la recyclerie collecte toutes sortes d'objets réutilisables, pour être revalorisés et mis en vente dans les boutiques solidaires « Le Bazar Citoyen », à des prix accessibles à tous. Le but est la sensibilisation à la réduction des déchets, la collecte des encombrants sur les lieux de dépôt ou en déchetteries (caissons maritimes), le tri et la revalorisation pour donner une seconde vie aux objets inutilisés que les particuliers déposent, la redistribution des objets dans les boutiques solidaires. Cette activité est en coopération avec une autre association ligérienne spécialisée dans la collecte, la revalorisation et le réemploi, avec laquelle ils ont ouverts une boutique solidaire au Nord du département de la</p>	

	Loire-Atlantique, pour se développer conjointement au lieu de se faire concurrence.	
La Blanchisserie FAIRE AVEC	<p>Depuis 1988, « D » effectue le repassage et différents travaux de couture/confection. Il a été décidé en 2014 de développer cette activité avec un service complet d'entretien du linge (collectage, lavage, réparation et livraison) en ouvrant la blanchisserie aux entreprises, collectivités locales, autres associations, et particuliers. Mais, cette activité n'a pas tenu et a dû être fermée en 2017.</p>	
L'Environnement/ Gestion des espaces Naturels FAIRE	<p>Depuis sa création en 1987, la gestion, l'entretien et l'aménagement des espaces naturels est l'activité initiale de l'association « D ». L'association s'est toujours intéressée aux problématiques environnementales de son territoire. L'ensemble de ces actions a pour but de préserver la richesse et la diversité des espaces naturels et ruraux. « D » propose des interventions raisonnées, principalement manuelles limitant ainsi l'impact sur les milieux. Elle compte aujourd'hui 7 équipes en espaces naturels dont 4 sur le site de Guérande et 3 sur le site de Prinquiau. L'intervention</p>	

	<p>s'effectue en équipes de 4 à 8 personnes formées et sensibilisées à l'environnement. L'association développe depuis 2012 le rapprochement entre les acteurs de l'environnement de sa zone d'intervention sous forme de groupements solidaires pour répondre aux besoins du territoire.</p>	
<p>La Légumerie FAIRE AVEC</p>	<p>LOCAL PLANET ou plateforme légumière marque une nouvelle ambition de développement pour le territoire. « D » a cherché à se doter d'un outil innovant : une unité de transformation permettant d'éplucher, de découper, de cuire les légumes et une plateforme locale d'approvisionnement et de distribution de produits locaux en direction des professionnels. Elle se situe à Savenay dans un ancien local de supermarché et desservira le Nord Est de la Loire Atlantique. Mais, ce projet a dû cesser compte tenu des difficultés économiques rencontrées par l'association.</p>	 <p>Source : d'après les documents internes et de communication de l'Association D.</p>

26 Il y a une vingtaine d'années, l'association « D » est née d'une fusion de deux associations voisines pour « *faire du développement local avec des activités d'utilité sociale pour créer de l'emploi* », en bénéficiant du soutien du Conseil Général de l'époque. Vingt ans plus tard, ne subsistent que les activités relevant du « FAIRE ». L'enseignement majeur de ce cas, rejoignant les travaux du CODESPAR (2005), c'est que le modèle économique et la structure financière d'une association employeur et gestionnaire sont consolidées sur la base de « commandes publiques » et non de

délégation de service publique. Par conséquent, réserver des marchés publics avec clause d'insertion à ces entreprises sociales sous statut associatif c'est pérenniser les structures d'utilité sociale au service de l'intérêt général. La représentation d'un secteur subventionné se volatilise au profit de celle d'un secteur économique à part entière mais à finalité sociale. D'ailleurs, le modèle du « FAIRE » apparaît de fait comme le plus pertinent avec un taux de sorties vers l'emploi durable de plus de 20% et près de 16% en emploi de transition. Au total, les objectifs restent inférieurs au standard des sorties attendues à 60%. Mais, 144 salariés polyvalents sur 211 suivis en 2012 sont sortis après un parcours de 3 mois les ramenant vers des mises en situation de travail, soit un taux de plus de 68% !

## Conclusion.

- 27 Il est important de considérer la comptabilité financière comme un pont entre le passé et le futur, en particulier quand il s'agit d'entreprises sociales relevant du secteur de l'ESS. Elle constitue également un instrument stratégique qui permet un diagnostic organisationnel en dynamique. C'est pour ces raisons, qu'une gestion financière des organisations sous statut associatif s'impose au-delà même des injonctions juridiques à le faire.
- 28 Face à l'évaluation des impacts des associations sur la société et sur le développement économique local, c'est vers un véritable contrôle de gestion associatif vers lequel tendent les associations employeurs et gestionnaires. Avec Anthony (1965), nous savons que le contrôle de gestion est « *un processus par lequel les managers s'assurent que les ressources obtenues sont utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation* ». Dès lors, sous cette acception nous retrouvons le triptyque « *économie-efficacité-efficience* » de Bouquin (1998) pour évaluer les associations et justifier qu'elles soient passées de la gestion au management : se procurer au juste coût les ressources nécessaires, être capable d'atteindre les objectifs fixés (actions/mission), selon les moyens engagés, et développer un véritable management associatif articulant de façon séquentielle le « POAC » : prévoir, organiser, activer et contrôler.
- 29 Mieux « 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), tel doit être l'objectif d'une « nouvelle » comptabilité financière associative. Sous cette dynamique, la question relative aux performances et aux finalités sociales des entreprises associatives revient de plus en plus régulièrement dans le secteur associatif, ainsi que dans certains travaux de Gestionnaires (Capron, 2012). La quête de la performance totale, animant le « nouvel esprit du capitalisme » (Jany-Catrice, 2012), ne doit pas pour autant mettre à mal la spécificité des entreprises associatives en particulier dans le champ de l'insertion.
- 30 Ainsi, pour certains : « la gestion constitue une idéologie qui légitime la guerre économique, l'obsession du rendement financier » (De Gaulejac, 2005). Pour d'autres, le managérialisme « ambiant » est un « système de description, d'explication et d'interprétation du monde à partir des catégories de la gestion (Chanlat, 1998) » (Avare et Sponem 2008, p.115). Elle n'est donc pas neutre ! La nouvelle vision de l'ESS et de ses organisations traduit un penchant certain pour l'entrepreneuriat social (social entrepreneurship) et, par conséquent, pour une vision pragmatique de cette « autre » façon d'entreprendre et de faire du développement local. Or, « 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 » (Demeestère 2005, p.104), et surtout sur leur capacités à performer pour avoir un impact sur la dynamique économique locale, dans un contexte de développement durable et de responsabilité sociale des organisations.

31 Nous pouvons quand même conclure que la gestion n'est pas seulement un ensemble de techniques, elle est également « un système d'interprétation du monde social qui implique un ordre de valeurs et une conception de l'action, c'est-à-dire une idéologie du sens défini par Raymond Aron (1968) » (De Gaulejac 2009, p.68). Quelle pertinence pour les injonctions rationnelles-légales auxquelles ont été contraintes les associations face à l'émergence de nouvelles sociétés à objet social étendu ?

---

## **Bibliographie**

Anthony R. N., (1965), *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*, Division of Research, Boston, Harvard University

Avare Ph., Sponem S., (2008), "Le managérialisme et les associations", pp. 113-129, dans : Hoarau Ch., Laville J-L., (dir), (2008), *La gouvernance des associations. Economie, sociologie, gestion*. Paris, Editions érès.

Bernet J., Eynaud Ph., Maurel O., Vercher-Chaptal C., (2016), *La gestion des associations*. Toulouse, Editions érès

Bouquin H., (1998), *Le Contrôle de Gestion*. Paris, PUF.

Bouquin H., (1996), « Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ? », *Gestion 2000*, vol.21, n°3, pp.97-113.

Bentley A., (1949), *The Process of Government*. Evanston III, Principia Press.

DOI : 10.4159/harvard.9780674733657

Bournisien J., (191), *Essai de philosophie comptable*. Paris, Editions Ouvrières.

Boudon R., Besnard Ph., Cherkaoui M., Lécuyer B-P., (199), *Dictionnaire de la Sociologie*. Paris, Editions Larousse.

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.

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

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

DOI : 10.3166/rfg.157.103-114

Dubost N., Zoukhou E-A., (2011), « Qu'est-ce qu'une association performante ? Apport et influence des représentations sociales dans le secteur social et médico-social ». *Comptabilités, économie et société*, May 2011, Montpellier, France.

Fialaire J., (2003), « Les associations, partenaires ou faux-nez de l'Administration ? », pp.105-123, dans : Prouteau L. (dir.), 2003, *Les associations entre bénévolat et logique d'entreprise*. Rennes, PUR.

Gaulejac de. V., (2005), *La société malade de la gestion. Idéologie gestionnaire, pouvoir managérial et harcèlement social*. Paris, Editions du Seuil.

Girin J. (1990), "L'analyse empirique des situations de gestion : éléments de théorie et de méthode," in Martinet A.-C. (Ed.) *Epistémologies et Sciences de Gestion*, *Economica*.141-182.

Hamel G., Prahalad C.K., (1989), "Strategic Intent", *Harvard Business Review*, vol.67, n°3, pp.63-76.

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.

DOI : 10.1007/s10551-007-9550-x

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

DOI : 10.4000/books.septentrion.9157

Lorino Ph., (1991), *Le Contrôle Stratégique. La gestion par les activités*. Paris, Dunod

Mintzberg H., (1994), *Grandeur et décadence de la planification stratégique*. Paris, Dunod.

Neyret G., Nivlet J-M., (1998), « La connaissance statistique des associations. Des interrogations et des outils pour la recherche », pp.69-86, dans MIRE, 1998, *Produire les solidarités. La part des associations*. Rencontres et Recherches MIRE/Fondation de France, 2<sup>ème</sup> éd.

Nicolini D., Yanow D., Gherardi S., (2003), *Knowing in Organizations: A Practise-Based Approach*. New York, University Press Cambridge.

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 DIISES, novembre, programme de recherches pour l'innovation sociale et le développement de l'ESS. CRESS-LESSOR Université de Rennes 2.

Quarter J., Mook L., Richmond B.J., 2003, *What Counts : Social Accounting for Notprofits and Cooperatives*. Upper Saddle River, New Jersey, Prentice-Hall.

Quarter J., Mook L., Richmond B.J. , 2003, « What is the Social Economy ? », *Research Bulletin* , n°13, Center for Urban and Community Studies, University of Toronto.

Renault M., 2009, « Perspective, moralité et communication. Une approche transactionnelle de la Responsabilité Sociale des Entreprises », *Revue Française de Socio-Economie*, vol.2, n°4, p15-37.

Tchernonog V., (2012), « Le secteur associatif et son financement », *Informations sociales* 2012/4 (n° 172), p. 11-18.

DOI : 10.3917/ins0.172.0011

Tiffon G., Moatty F., Glaymann D., Durand J-P., (2017), *Le piège de l'employabilité. Critique d'une notion au regard de ses usages sociaux*. Rennes, Collection DESociétés, Presses Universitaires de Rennes.

## Notes

1 Règlement (CEE) n°696/93 du Conseil du 15 mars 1993.

2 Sauf pour les Associations Reconnues d'Utilité Publique (ARUP).

3 Art.38-1 issu de l'ordonnance n°2015 899 du 23/07/2015 relative aux marchés publics et de son décret d'application n°2016-360 du 25/03/2016.

4 Atelier 2 « Les chiffres peuvent parler autrement. Valorisation du bénévolat et comptabilité sociétale associative », Apports de l'ESS au développement. Enjeux et pratiques d'évaluation. Colloque CRES-CODESPAR en collaboration avec l'AUDIAR, novembre 2005.

5 Même s'il revient sur les théories de l'action (Girin 1990, pp.150-155), dans son chapitre.

6 Nous n'ignorons pas les rémunérations a-monétaires en termes de « *slacks organisationnels* » ou de « *slacks de structure* » que nous retrouvons dans des travaux en économie et gestion du sport (Halba, Minguet). Mais, ce serait l'objet d'un autre papier de recherche.

7 L'avis n°99-01 du 16/02/1999 stipule que : « *Les contributions volontaires sont, par nature, effectuées à titre gratuit. Elles correspondent au bénévolat, aux mises à disposition de personnes, par des entités tierces, ainsi que des biens meubles ou immeubles, auxquels il convient d'assimiler les dons en nature redistribués ou consommés en l'état par l'association ou la fondation* ».

## Table des illustrations



**Titre**

Tableau 1 - Structure des budgets selon le secteur d'activité principal de l'association (en %)

**URL**

<http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-1.png>

**Fichier**

image/png, 91k

	<b>Titre</b>	Tableau 3 – Distinguer commandes publiques et subventions.
	<b>Légende</b>	Source : d’après Perrot et Hache (2007)
	<b>URL</b>	<a href="http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-2.png">http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-2.png</a>
	<b>Fichier</b>	image/png, 48k
	<b>Titre</b>	Tableau 4 : de la spécification des prestations de services en commande publique
	<b>URL</b>	<a href="http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-3.png">http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-3.png</a>
	<b>Fichier</b>	image/png, 39k
	<b>Légende</b>	Source : CODESPAR-CRES, novembre 2005, p.4
	<b>URL</b>	<a href="http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-4.png">http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-4.png</a>
	<b>Fichier</b>	image/png, 43k
	<b>URL</b>	<a href="http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-5.jpg">http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-5.jpg</a>
	<b>Fichier</b>	image/jpeg, 16k
	<b>URL</b>	<a href="http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-6.jpg">http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-6.jpg</a>
	<b>Fichier</b>	image/jpeg, 16k
	<b>URL</b>	<a href="http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-7.jpg">http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-7.jpg</a>
	<b>Fichier</b>	image/jpeg, 48k
	<b>URL</b>	<a href="http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-8.jpg">http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-8.jpg</a>
	<b>Fichier</b>	image/jpeg, 12k
	<b>URL</b>	<a href="http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-9.jpg">http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-9.jpg</a>
	<b>Fichier</b>	image/jpeg, 24k
	<b>Légende</b>	Source : d’après les documents internes et de communication de l’Association D.
	<b>URL</b>	<a href="http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-10.jpg">http://journals.openedition.org/fcs/docannexe/image/5516/img-10.jpg</a>
	<b>Fichier</b>	image/jpeg, 13k

## ***Pour citer cet article***

### *Référence électronique*

Pascal Glémain, « La gestion financière des associations face aux marchés. Pour une “autre” reddition comptable. », *Finance Contrôle Stratégie* [En ligne], NS-10 | 2020, mis en ligne le 02 juillet 2020, consulté le 24 juillet 2020. URL : <http://journals.openedition.org/fcs/5516> ; DOI : <https://doi.org/10.4000/fcs.5516>

## ***Auteur***

**Pascal Glémain**

UFR Sciences Sociales (AES), Université Rennes 2  
 pascal.glemain@univ-rennes2.fr

## ***Droits d’auteur***

Tous droits réservés