



HAL
open science

Le contrôle de gestion des clubs de football professionnel

François Meyssonier, Myriam Mincheneau

► **To cite this version:**

François Meyssonier, Myriam Mincheneau. Le contrôle de gestion des clubs de football professionnel. Mesure, évaluation, notation – les comptabilités de la société du calcul, May 2014, Lille, France. pp.cd-rom. hal-01899805

HAL Id: hal-01899805

<https://hal.science/hal-01899805>

Submitted on 26 Oct 2018

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.

LE CONTROLE DE GESTION DES CLUBS DE FOOTBALL PROFESSIONNEL

François MEYSSONNIER
Myriam MINCHENEAU

Introduction

Une nouvelle économie se déploie actuellement, fondée sur la globalisation des marchés et des acteurs et intégrant l'impact profond et structurant des nouvelles technologies de la communication sur les comportements des consommateurs et des entreprises. Dans ce contexte, de nouvelles activités émergent et jouent un rôle de plus en plus important à côté des activités industrielles classiques : ce sont par exemple, les industries innovantes basées sur la science (*high tech start-up*) ou les activités de divertissement (*entertainment business*). Nous allons nous intéresser ici au sport spectacle qui relève de la deuxième catégorie et qui est susceptible de nous apporter beaucoup dans la compréhension des démarches et outils du contrôle de gestion dans un contexte où la finalité est complexe (recherche conjointe du résultat sportif et du résultat financier), la prestation de service est co-produite avec un concurrent (le match entre deux équipes comme spectacle), la gouvernance est difficile (faible maîtrise des actifs immatériels principaux que constituent les joueurs) et le risque est inhérent à l'activité (l'incertitude du résultat sportif en fait son attrait pour le spectateur).

La vision classique du contrôle de gestion admise depuis Anthony (1965) le réduit trop souvent aux techniques universelles fondées sur la modélisation financière telles que la comptabilité de gestion et le système budgétaire. Elle est de plus en plus remise en cause. Une approche rénovée et élargie, centrée sur les processus opérationnels et considérant que le contrôle de gestion doit prendre en compte l'ensemble des dispositifs qui assurent la déclinaison efficace et efficiente du *business model* jusqu'au niveau opérationnel, est développée maintenant par plusieurs auteurs (Malmi et Brown, 2008 ; Ferreira et Otley, 2009 ; Meyssonier, 2013). En insistant sur les processus opérationnels de terrain, une large place est faite alors à l'approche par le métier et l'analyse est contingente et non plus universelle.

C'est dans le cadre d'une telle démarche fondée sur une vision à la fois plus large du contrôle de gestion mais aussi plus contextualisée, que nous avons fait le choix d'étudier les modes de structuration des systèmes de pilotage de la performance économique du secteur probablement le plus structuré du sport spectacle en France, le football professionnel. Il s'agit pour nous d'approfondir la compréhension empirique des dispositifs de contrôle de gestion mis en œuvre dans les clubs français de football professionnel. Pour cela, nous définirons d'abord la nature, le contexte et les spécificités de la gestion des clubs (partie 1). Nous exposerons ensuite la méthodologie et les terrains de notre recherche (partie 2). Nous présenterons les résultats de l'étude (partie 3). Nous pourrions enfin discuter ces résultats (partie 4).

1. Le contexte de gestion des clubs français de football professionnel

Les caractéristiques du football professionnel vont être présentées puis une typologie des clubs va être proposée.

1.1. Performance sportive et/ou performance économique

Dans certains pays, le sport spectacle est un *business* comme un autre et les acteurs économiques y investissent afin de créer de la valeur financière. C'est, par exemple, le cas en Amérique du Nord où les principales compétitions sportives sont organisées en ligues fermées ce qui évite le spectre de la relégation et ses conséquences financières comme en France. En France, les quarante clubs de football de ligue 1 et de ligue 2 ont le statut de sociétés commerciales. Mais, si formellement, le cadre juridique est tout à fait comparable à celui des entreprises privées classiques des autres secteurs de l'économie, la réalité économique actuelle des clubs est assez différente.

Selon la DNCG, l'ensemble des clubs de L1 et L2 a généré un CA hors mutation des joueurs de 1,3 milliard d'€ en 2011/12, réparti en droits audiovisuels (53%), en produits liés aux sponsors et publicité (17%), en recettes de matchs (12%) et en produits dérivés et subventions (18%). La rémunération globale du personnel, composée principalement des joueurs, représente 75% des charges d'exploitation des clubs et le déficit d'exploitation cumulé des 40 clubs est de plus de 323 M€. Les produits apparaissent très dépendants de la performance sportive donc fortement aléatoires tandis que les charges sont principalement fixes. Selon Dermitt-Richard (2003), les clubs sont malades de leurs coûts car aucun gain de productivité n'a pu être réalisé par les clubs alors que les salaires des joueurs ont littéralement explosé depuis l'arrêt Bosman en 1995. Ainsi, cette activité est depuis des décennies structurellement déficitaires et lorsqu'un bénéfice apparaît, il sert souvent à combler des déficits antérieurs ou est mis en réserve pour anticiper un éventuel déficit ultérieur (Rousseau, 2009 ; Leroux, 2011).

Peu de propriétaires acceptent aujourd'hui de combler continuellement les déficits des clubs et la régulation mise en place par la DNCG a pour objectif l'équilibre financier de ceux-ci. La performance sportive est prédominante mais la dimension financière n'est pas une simple variable d'ajustement : l'objectif d'un club est en général d'optimiser des résultats sportifs sous contrainte d'équilibre des comptes (Kesenne, 2002). La première caractéristique de la gestion des clubs de football professionnel est donc cette complexité de leur finalisation.

1.2. Une gouvernance partenariale

Au sein des clubs, diverses parties prenantes évoluent avec des degrés d'influence différents (Senaux, 2004) et l'économie du football professionnel tourne autour de la valorisation de trois actifs immatériels (Paché et N'Goala, 2011) : le « capital humain » des joueurs (effectif et talent des joueurs du club) ; le capital « marque » du club (notoriété et image du club) ; le capital « clients » des spectateurs et des télé-spectateurs (valeur actualisée des revenus à venir provenant des supporters et des abonnés, des diffuseurs et des sponsors).

L'internationalisation du recrutement des joueurs a accentué leur mobilité et la concurrence entre les clubs. Deux marchés se sont développés : celui de joueurs de haut niveau international à rémunérations très élevées, mobiles internationalement, ayant même parfois une valeur économique supérieure à leur valeur sportive (ex : Beckam au PSG) et celui des joueurs interchangeables moins rémunérés (Gouguet et Primault, 2002). Face à des dépenses salariales considérables et incompressibles à court terme, les clubs cherchent à développer des recettes stables et pérennes (droits TV, produits dérivés, activités liées, meilleure utilisation du stade...) mais cela n'est possible que si le club arrive à constituer une marque identifiée

(Couvaelere et Richelieu, 2005) et valorisée au niveau européen avec des joueurs internationalement connus, ce qui n'est le cas que de peu de clubs (Paris, Lyon, Marseille). Les clients des clubs (supporters, abonnés) représentent la dernière source de valeur dans l'économie du football professionnel. Les clubs utilisent tous les outils du marketing expérientiel pour développer leurs recettes liées au merchandising en jouant sur l'attachement sentimental du supporter au club ou à son identification à un joueur vedette et en essayant de faire en sorte que le stade devienne un lieu de vie.

A côté des parties prenantes principales (actionnaires, joueurs, spectateurs) dont l'implication dans la vie du club est nécessaire à un degré ou un autre à la réussite du club, on peut identifier des parties prenantes secondaires : les instances dirigeantes (la Fédération Française du Football et de la Ligue de Football Professionnel) ; les collectivités locales ; l'association support et le monde amateur. Leurs influences sont particulièrement significatives dans le cas des petits clubs. La ligue professionnelle leur garantit la majorité de leurs revenus (droits TV) et leur impose un minimum de règles de gestion par le biais de la DNCG. Les collectivités locales aident les clubs (le plus souvent en investissant dans des équipements sportifs, en achetant de prestations de services et en subventionnant la formation) ce qui est crucial surtout pour les clubs ne pouvant s'appuyer sur un tissu économique important (aires urbaines réduites). Enfin, le monde amateur est un acteur local de poids pour les plus petits clubs de ligue 2.

Il faut toutefois aborder cette notion de gouvernance partenariale de façon prudente car elle fait référence à des rapports de force et à des influences croisées. Les aspects individuels et particuliers sont prédominants et les mécanismes de gouvernance peu formalisés.

1.3. Une situation d'incertitude consubstantielle au spectacle sportif

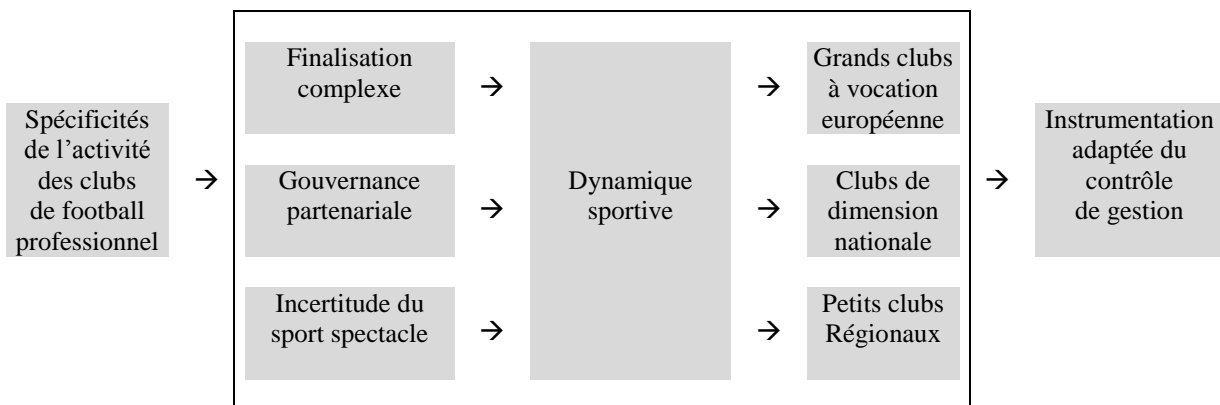
Il a été démontré statistiquement et sur le long terme qu'il existe un lien entre le budget et le potentiel économique local (Gouguet et Primault, 2006 ; Helleu et Durand, 2007) et une forte corrélation entre les budgets des clubs et le classement du championnat (Bourg et Gouguet, 1998 ; Hoehn et Szymanski, 1999). Pour la saison 2011/12, le coefficient de corrélation était de 0,89 pour la ligue 1 (DNCG, 2012 p. 61). Pourtant, une partie de l'intérêt du sport spectacle réside dans l'incertitude du résultat. Le plaisir d'un spectateur dépendra de la qualité technique d'un match mais aussi et surtout du suspense sur le résultat. L'enjeu domine la qualité du jeu et fait que le spectacle sportif est attractif. La Ligue de Football Professionnel en redistribuant les droits TV maintient ainsi de petits clubs qui peuvent mettre en difficulté ponctuellement les grands au cours d'un championnat mais surtout dans les compétitions à élimination directe (coupes) et recréer ainsi des situations d'incertitude tout au long de compétitions attirantes pour les spectateurs et téléspectateurs. Le spectacle sportif est donc consubstantiellement lié au risque significatif que Touchais (2001) évalue au deuxième niveau de l'échelle de Courtney *et al.* (1997) composée de 4 niveaux. Cette caractéristique est fondatrice de l'activité des clubs.

1.4. Une classification indicative des clubs

En prenant en compte les trois caractéristiques structurantes du football professionnel que nous venons d'identifier relativement à la finalisation, à la gouvernance et au risque, on peut établir une typologie des clubs. La DNCG analyse chaque année dans son rapport d'activité, les clubs en les regroupant selon l'importance des budgets. Cependant, au sein de chaque groupe, les clubs diffèrent en fonction de leurs projets stratégiques, de leurs performances

sportive et financière, de leur financement et de leur gouvernance. Ainsi, nous proposons de classer les clubs en 3 catégories : les grands clubs à vocation européenne, entreprises diversifiées de spectacle sportif avec une marque reconnue et un risque réduit par la capacité financière des investisseurs (Paris, Marseille, Lyon, Lille et Bordeaux) ; les clubs de dimension nationale cherchant à faire de leur stade un lieu de vie, à construire une histoire cohérente et à affirmer une marque au niveau national sur la durée (Rennes, Saint-Etienne, Montpellier, Toulouse, Nancy, Lorient, Nice, Valenciennes ... auxquels s'ajoutent les clubs relégués tels que Nantes, Lens...) ; les petits clubs régionaux qui doivent pérenniser par des résultats sportifs leur appartenance à la L2 en s'appuyant sur des parties prenantes secondaires comme les collectivités locales (les autres clubs de L2). Mais, il ne faut pas avoir une vision statique des clubs. Cette typologie est évolutive et on doit prendre en compte les trajectoires des clubs et les conséquences des aléas sportifs qu'ils subissent comme nous le montrons dans le schéma 1 ci-dessous.

Schéma 1 : Contexte et modes de gestion des clubs de football professionnel



Après avoir décrit le contexte et les acteurs du football professionnel, nous allons présenter maintenant le *design* de notre recherche.

2. La démarche de recherche

Une phase exploratoire a été réalisée suivie d'une étude de terrain dans les clubs.

2.1. Phase préliminaire

Plusieurs recherches, mais assez anciennes, ont été déjà réalisées sur les pratiques et outils de gestion dans les clubs de football professionnel (Pelluault, 1992 ; Augé, 1998 ; Touchais, 2001 ; Lauzanas, 2003). Pour mieux explorer le degré de développement actuel des pratiques de contrôle de gestion dans le football professionnel, nous avons rencontrés, courant 2012, huit régulateurs ou spécialistes du domaine qui ont pu nous faire part de leurs points de vue sur la gestion des clubs de football professionnel (cf. tableau 1 ci-dessous).

Tableau 1 : Les experts interviewés

Nom	Qualité	Fonction	Date de l'entretien
Mr A	Salarié de la Ligue de Football	Contrôleur de gestion	Août 2012
Mr B	Membre de la DNCG et de l'UEFA	Expert-comptable	Août 2012
Mr C	Membre de la DNCG	Commissaire aux Comptes dans un des <i>big four</i>	Septembre 2012
Mr D	Membre de la DNCG	Juriste au ministère des sports	Novembre 2012
Mme E	Salariée de l'Union des Clubs Professionnels de Football	Juriste	Septembre 2012
Mr F	Spécialiste du sport-spectacle	Consultant	Septembre 2012
Mr G	Spécialiste du contrôle de gestion dans le sport	Universitaire	Octobre 2012
Mr H	Spécialiste des clubs sportifs professionnels	Commissaire aux Comptes dans un des <i>big four</i>	Octobre 2012

2.2. Etude des pratiques de contrôle de gestion dans huit clubs représentatifs

Une enquête a ensuite été réalisée sur le terrain pour approfondir l'appréciation des experts et l'enrichir de l'étude de cas représentatifs de la diversité des situations en matière de contrôle de gestion dans les clubs de football professionnel.

D'octobre 2012 à mai 2013, des entretiens semi-directifs d'environ 2 heures ont été réalisés avec une ou deux personnes (président, DG, DAF ou contrôleur de gestion) au sein de huit clubs. Des informations préparatoires avaient été recueillies au préalable et beaucoup de documentation a été collectée sur place. Un guide de conduite des entretiens semi-directifs avait été établi permettant d'aborder successivement les questions portant sur : la description du club et de son histoire ; la présentation du *business model*, du fonctionnement et de la structure du club ; la description des pratiques et outils de calcul de coûts, de budgétisation, d'usage d'indicateurs d'activité et de performance ; le diagnostic et les perspectives des acteurs du terrain en matière de système de pilotage de la performance économique du club.

Le nombre de clubs rencontrés a été limité à huit en raison de l'application du principe de saturation dans l'accumulation de l'information qualitative de terrain : les derniers entretiens ne nous apportaient plus qu'une connaissance marginale assez faible. De plus, avec huit clubs étudiés sur les quarante des ligues 1 et 2, nous avons un échantillon de 20% de la population des clubs qui nous a semblé suffisamment représentatif. Il se compose ainsi, de :

- deux grands clubs à vocation européenne (GCVE) : C1 et C2 ;
- quatre clubs de dimension nationale (CDN) : C3, C4, C5, C6 ;
- deux petits clubs régionaux (PCR) : C7 et C8.

Nous avons laissé de côté de façon délibérée les trois premiers clubs de L1 dont la nature est assez particulière : le PSG (en raison des capacités financières semble-t-il illimitées du propriétaire qatari), l'OL (club côté en bourse) et l'OM (en raison de la « complexité » de son mode de fonctionnement et de son environnement local). Toutes les indications relatives à ces clubs qui ont souhaité rester anonymes, sont synthétisées dans le tableau 2 ci-après.

Tableau 2 : Les huit clubs étudiés

Caractéristiques des clubs	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8
Résultats sportifs au cours des 5 dernières années	En tête de la L1 avec régulièrement des compétitions européennes	En tête de la L1 avec souvent des compétitions européennes	Première partie de la L1 avec quelques compétitions européennes	Haut de la L2 avec un retour en L1 en fin de saison	L1 milieu de tableau	Deuxième partie de la L1	Deuxième partie de la L1 après de nombreuses années en L2 et en National	Deuxième partie de la L2 après une montée récente de National
Résultats financiers au cours des 5 dernières années	Équilibré puis fort déficit les 2 dernières années	Déficitaire sauf la dernière année	Équilibré	Très déficitaire	Bénéficiaire sur les 3 dernières années	Très déficitaire	Presque équilibré	Équilibré
Produits moyens hors transferts sur les 5 dernières années (en M d'€)	81,4	62,5	47,2	18,2	27,3	28,1	9,6	8,5
Rang de l'aire urbaine	6 ^{ème}	5 ^{ème}	11 ^{ème}	8 ^{ème}	44 ^{ème}	26 ^{ème}	29 ^{ème}	76 ^{ème}
Effectif salarié total	250 dont 120 non sportifs	144 ETP dont environ 60 administratifs	170 dont 60 administratifs	153 dont 35 administratifs	130 dont 15 administratifs	Environ 90 ETP dont 40 non sportifs	48 dont 15 administratifs	Environ 50 ETP dont 10 administratifs
Effectif du service financier	1 DAF 1 chef comptable + 4 comptables et 2 contrôleurs de gestion	1 DAF 7 personnes	1 DAF 1 chef comptable + 2 comptables	1 DAF 1 chef comptable + 2 comptables et 1 contrôleur de gestion	1 DAF + 2 comptables	1 DAF 1 chef comptable 1 comptable	1 DAF 1 comptable 1 Assistante RH	1 DAF 1 comptable
Propriétaires	1 actionnaire principal important (groupe privé) depuis 13 ans	2 actionnaires principaux (personnes physiques) depuis plus de 10 ans	1 actionnaire principal important (groupe privé) depuis 14 ans	1 actionnaire principal important (personne physique) depuis 6 ans	1 actionnaire principal important (personne physique) depuis 3 ans	1 actionnaire principal important (personne physique) depuis 3 ans	2 actionnaires principaux (personnes physiques) depuis 10 ans	Plusieurs entreprises locales depuis 10 ans

Caractéristiques des clubs	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8
Structure juridique	SASP + 3 filiales à 100% + filiale de formation	SASP + 3 filiales à 100% +1 à 51% +convention avec formation gérée par association	SASP + 1 filiale à 100% + filiale formation	SASP intégrant la formation	SASP +2 filiales à 100% + filiale formation	SASP intégrant la formation	SASP avec formation gérée par association	SASP intégrant la formation
Présentation des comptes	DNCG PCG IFRS UEFA	DNCG PCG IFRS UEFA	DNCG PCG IFRS	DNCG PCG	DNCG PCG	DNCG PCG	DNCG PCG	DNCG PCG
Outils du système d'information	Progiciel intégré Tableur CRM Requêteur	Progiciel intégré Tableur CRM	Progiciel intégré Tableur CRM	Progiciel intégré Tableur CRM Requêteur	Progiciel intégré Tableur CRM	Progiciel intégré Tableur CRM	Progiciel intégré Tableur CRM	Progiciel intégré Tableur CRM
Nature du club sur les 5 ans	GCVE	GCVE	CDN	CDN	CDN	CDN	PCR	PCR
Dynamique sur la période	Consolidation du statut	Consolidation du statut	Juste derrière les grands clubs européens	Remontée en L1	Réussite inattendue en L1	Stable en deuxième partie de L1	Passage de L2 à L1	Deuxième partie de la L2
Personnes rencontrées	DG et CG	Responsables administratif et financier	DAF	DAF	Manager Général	DG	Président et Responsable financier	DAF
Dates des entretiens	Février 2013	Mai 2013	Octobre 2012	Novembre 2012	Novembre 2012	Mai 2013	Avril 2013	Mars 2013

3. Les résultats de l'enquête sur le contrôle de gestion des clubs

Les résultats les plus significatifs à nos yeux des entretiens réalisés avec les experts et dans les huit clubs sont présentés, structurés par thèmes et regroupés par dimensions agrégées. Ensuite un recensement des outils de contrôle de gestion mis en œuvre dans les clubs est présenté et une synthèse comparative de l'instrumentation du contrôle de gestion dans les clubs est effectuée.

3.1. Le pilotage de la performance dans les clubs de football professionnel

Au cours des entretiens réalisés, que ce soit avec les experts ou dans les clubs, plusieurs thèmes sont apparus particulièrement significatifs.

3.1.1. L'appareil administratif

Pour les experts de la gestion administrative et financière du football professionnel, extérieurs aux clubs mais en constant rapport avec eux, le diagnostic fait consensus. Comme le remarque Mme E (salariée à l'UCFP), les moyens humains des clubs sont généralement très limités :

« Les clubs sont des PME souvent sous-staffées et avec des gens qui travaillent dans l'urgence et n'ont pas le temps de s'interroger sur leurs modes de décision. Vous avez en général cinq à dix administratifs au total, y compris le commercial, avec un DAF qui gère au quotidien une quantité de problèmes. » (Verbatim 1)

Ou encore, d'après Mr G, universitaire :

« La gestion de la plupart des clubs de seconde division est en général très différente de celle des clubs de première div: faible pour les situations stables, fortes si les enjeux sont importants. Elle fait penser à ce qui se passe dans les petites entreprises familiales avec un pilotage à vue. » (V2)

3.1.2. La perception et la gestion du risque

La perception et la gestion du risque sont très différentes selon la situation du club : faibles pour les situations stables, fortes si les enjeux sont importants. Pour certains, comme le DG du club C1 :

« L'ambition sportive est claire : c'est d'être dans les cinq premiers. En France, il y a cinq grands clubs avec des structures importantes et des développements dans tous les domaines : Paris, Lyon, Marseille, Lille et Bordeaux. Normalement, nous devons aller dans une compétition européenne le plus souvent possible. » (V3)

Pour les clubs installés en L2, les choses semblent aussi assez claires. L'objectif sportif du club C8 est de rester dans la première partie de L2 tandis que l'objectif économique est l'équilibre :

« Les actionnaires ont tous fait une croix sur leur participation en terme de valeur. Ce sont des entreprises qui ont déprécié cela dans leurs comptes. Ce qu'ils cherchent tous à éviter, c'est de remettre de l'argent. Ils en ont remis tous il y a trois ou quatre ans (le même montant pour respecter la parité entre eux). » (V4)

Mais pour les clubs qui sont près des seuils : entre compétitions européennes et seulement L1, entre L1 et L2 ou entre L2 et National, la perception du risque est plus forte. Ainsi, le DG de C6 s'inquiète :

« Il faudrait réduire la volatilité sportive. On monte, on descend : c'est une catastrophe. On a les cas de Metz, Strasbourg ou Grenoble. Aujourd'hui, il est très

difficile de descendre en L2 et de remonter immédiatement. Il faut avoir un actionnaire très solide qui puisse donner au club les moyens de passer l'année en L2 en gardant les structures du club. C'est le problème au Mans, au Havre ou à Lens. Si ces clubs font deux ou trois ans en L2, les actionnaires s'épuisent.» (V5)

La DAF du club C4 (anciennement en L1, en L2 lors de l'enquête, et aujourd'hui de nouveau en L1) constate :

« Nous sommes un club qui avec le dimensionnement de ses structures ne peut pas être rentable tant qu'il est en ligue 2 ou alors il faudrait couper au moins la moitié du personnel administratif et réduire le centre de formation. Mais cela voudrait dire, renoncer à nos ambitions.» (V6)

D'autres clubs font le choix de développer leur « agilité » avec une structure adaptable. Dans le club C5, plutôt que de se doter d'un appareil important, le choix a été fait de variabiliser le maximum de charges et d'adopter une structure légère. Une large part des rémunérations des joueurs est variable (50%) et donc proportionnelle aux résultats sportifs :

« C'est un principe de gestion et le club refuse un joueur qui ne l'accepte pas. Cela n'a pas été facile au départ, mais les joueurs que nous attirons viennent majoritairement des divisions inférieures. » (V7)

3.1.3. Le système d'information comptable au sens large

Les documents comptables à établir peuvent être nombreux. Le club C2, doit établir ses informations comptables sous quatre formats : le système de pilotage interne au club, les informations pour la DNCG (assez agrégées et aux normes PCG), les informations pour le *fair-play* financier demandées par l'UEFA, les informations pour la holding aux normes consolidées IFRS :

« A chaque fois, c'est du retraitement. Souvent, on part de notre document, puis, on établit les éléments pour la DNCG et pour le fair-play (ce n'est pas forcément très cohérent). Après, ce sont les comptes légaux, les comptes consolidés, les documents classiques. » (V8)

Pour le club C3, le plan à 3 ans demandé par la DNCG est quelque chose d'assez formel :

« Le plan à 3 ans, c'est très compliqué. Les prévisionnels à 3 ans sont justes des objectifs d'« enveloppe ». Je dirais que ce n'est pas très travaillé. Ce sont des objectifs qui ne sont jamais tenus. » (V9)

Ce plan n'est pas « un exercice simple à réaliser » non plus pour un club comme C4 qui essaie « de remonter en ligue 1 » :

« Il y a vraiment beaucoup de variables qui sont hypothétiques et de ce fait l'exercice n'est pas très réaliste dans notre situation. En général on fait un plan où la première année, on est encore en ligue 2 et à partir de la seconde en ligue 1. » (V10)

Le DG de C6 explique la démarche budgétaire. Il ne part pas d'un objectif de résultat équilibré :

« Au vu de la structure, de la masse salariale et des projets de départs et d'arrivée des joueurs, il faudrait être au moins 6^{ème} pour équilibrer. Si on fait toute la saison sur cette base, on constate fin mai qu'au lieu d'être 6^{ème}, on est 12^{ème} et à un mois de la clôture, on ne peut plus rien faire. Je ne fais pas comme cela. J'estime avec le président, mes adjoints et le directeur sportif que 10^{ème} c'est jouable. On bâtit notre compte d'exploitation et notre projection de bilan sur cette place là et on dit au président : « Voilà, il manquera tant. Qu'est-ce que l'on fait ? On prévoit des ventes de joueurs ? Tu remets de l'argent ? On augmente le capital ? ». C'est lui, en tant que président, qui décide. » (V11)

De façon assez proche, ce qui compte pour le club C3, c'est la sensibilité des charges au

classement :

« *Ce qui est important, ce n'est pas nécessairement de se fixer un objectif de classement mais c'est de savoir quelle est la sensibilité de votre résultat au classement. On a une idée de l'impact du classement sur le CA et sur les charges. Nous, en général, on retient un classement de 7^{ème} ou 8^{ème} place, et si on est 4^{ème} ou 5^{ème}, on sait quel est l'impact.* » (V12)

La formalisation des procédures de gestion proposée par la DNCG est assez peu utilisée dans la pratique d'après une experte membre de l'UCFP :

« *On a interrogé les clubs. Le document élaboré pour la DNCG est une base statistique pour la ligue mais en général ne va pas être utilisé par les clubs pour leur gestion quotidienne.* » (V13)

3.1.4. La prévision budgétaire

Pour les prévisions budgétaires, la démarche du DAF du club C3 est simple :

« *Pour établir les prévisions commerciales, cela va être fait avec le directeur commercial. Pour mettre au point les prévisionnels en termes de salaires, cela va être fait avec les différents interlocuteurs concernés. Pour les charges externes, je vais travailler notamment sur les frais de déplacement de l'équipe pro et l'organisation des matchs avec les différents interlocuteurs. Pour le reste, je le fais seul.* » (V14)

Au niveau du contrôle de gestion, le responsable financier du club C2 a mis en place des outils simples pour :

« *... suivre chaque événement et réviser le budget : que ce soit quand on constate à Noël qu'on va finir 15^{ème} ou que l'on a besoin d'acheter un joueur. On travaille sur Sage en comptabilité et le logiciel Cegid pour la partie analytique et la remise des soldes à la DNCG. La comptabilité analytique est répartie dans chaque budget et on peut analyser les écarts sans avoir à tout retraiter. Mais, on raisonne sur la durée et on ne cherche pas la rentabilité sur le court terme. On n'est pas focalisé sur les coûts.* ». Les budgets sont « *pessimistes pour la DNCG et en général, on fait 5% à 10% de dépenses en moins que le budget annoncé.* » (V15)

En matière de comptabilité de gestion et de gestion budgétaire, la situation est différente selon la nature des compétitions et la facilité de prévision (budgétisation assez simple pour les épreuves à points sur la durée de type championnat, beaucoup plus difficile dans les épreuves à élimination directe de type coupe en général non budgétées) comme l'a démontré Touchais (2001). Des analyses croisées sont généralement réalisées en prenant en compte la diversité des produits et des charges, indique Mr H, Commissaire aux comptes :

« *Dans l'analyse des coûts, certains clubs vont faire des analyses par types d'épreuves sportives et d'autres, par centres de responsabilité opérationnelle. Généralement on croise les deux : championnat, coupe de France et coupe de la ligue, voire coupe européenne d'une part, équipe première, reste de la section professionnelle, frais de structure, etc. d'autre part.* » (V16)

3.1.5. Le suivi des ressources et des dépenses

L'image de marque et la notoriété de C6 sont relativement faibles et sa zone de chalandise est assez étroite. Le DG indique :

« *Les sources de revenus sont dans l'ordre : les droits TV (il faut satisfaire la ligue et derrière Canal + et BeIn Sport) ; les sponsors qui doivent avoir un produit inattaquable et de bonne facture ; les spectateurs. Il y a deux types de spectateurs : les fidèles (supporters, ultras, clubs amateurs) qui sont gérés par le président pour qu'ils*

viennent et participent à la bonne ambiance des matchs et les autres qui consomment ce spectacle plutôt qu'un autre et que les commerciaux et moi, on doit faire venir. »
(V17)

Le responsable financier de C7 remarque :

« Pour la prévision et le suivi budgétaire match par match, c'est compliqué. Dans la masse salariale, on a une partie variable liée à la prime de match, assez importante (de 25 000 € à 50 000 € dans certains cas). Pour les recettes, on fait des estimations match par match de la fréquentation et des produits. Pour un match avec Marseille, on a un coefficient 1,81 par rapport à la moyenne. Pour d'autres matchs, c'est 0,27. On a le budget, le réel et j'analyse les écarts. Les déplacements des pros à l'extérieur, c'est vu match par match. Même chose pour la sécurité à domicile. Pour le suivi, je communique avec le président à certains moments précis. En interne, l'autonomie des responsables est très limitée et il a peu de budgets délégués sauf pour le responsable de la boutique. C'est moi qui budgétise tout après une discussion avec chacun des responsables. » (V18)

Certains processus sont particulièrement cruciaux pour les clubs, aussi bien dans l'acquisition du capital humain (les joueurs) que dans les opérations de gestion opérationnelle (les matchs) : le processus de recrutement d'un joueur (aspects juridiques, fiscaux, administratifs), le processus médical (examen médical avec gestion du secret médical, suivi du mode de vie, problèmes de dopage, etc.), le processus d'organisation des matchs (billetterie et fraude à l'entrée, sécurité, gestion des divers sponsorings, etc.). Plusieurs indicateurs cruciaux sont généralement suivis en parallèle avec des rythmes de *reporting* différents comme l'indique Mr H, Commissaire aux Comptes :

« Le tableau de bord commercial est hebdomadaire. Le tableau de bord de trésorerie suit les encaissements au jour le jour. Le tableau de bord de la masse salariale est quotidien entre le 15 mai et fin juillet : c'est à ce moment que les joueurs entrent et sortent des effectifs du club. Quand on signe un contrat, on met à jour. Pour un club de L1, le président peut suivre une quinzaine de chapitres budgétaires et cela suffit. »

Et certains éléments sont toujours pris en compte :

« Dans tous les clubs, il y a un suivi des recettes spectateurs avec un état quantitatif après chaque match, tribune par tribune. » (V19)

3.1.6. L'organisation du reporting

Au club C4, des prévisions budgétaires assez fines sont faites et des arbitrages réalisés en cours de saison (par exemple déplacement pour un match en avion ou en car). Par prudence, les matchs de coupe ne sont pas budgétés (ni pour les recettes, ni pour les dépenses) sauf le premier tour. La DAF indique :

« J'ai mis en place un suivi détaillé des charges en parallèle avec le budget. Comme cela le DG aura un état de la situation avant de contresigner une commande. Ce n'est pas toujours facile à réaliser car ce sont les responsables de chaque service qui font les commandes et qui vont devoir remplir le tableau. Ils ont un sentiment de flicage. Le contrôleur de gestion doit être pédagogue, expliquer et réexpliquer. » (V20)

Un *reporting* mensuel global et détaillé par centre de coût est remis chaque mois au président avec l'explication des variations. Le système de gestion semble cohérent et adapté à la ligue 1 qui est visée :

« On est arrivé à un niveau où on a tous les indicateurs nécessaires. Lorsque le président me demande telle ou telle information, je peux la lui envoyer tout de suite selon la présentation qu'il souhaite. Le contrôleur de gestion et moi, nous sommes très réactifs. Lui, il est issu du foot et moi, je suis plus technicienne. On a un bon

équilibre.» (V21)

La DAF du club C4 supervise trois comptables et un contrôleur de gestion. Tout est fait en interne sauf la gestion des stadiers qui est effectuée par une agence d'intérim. La trésorerie est très suivie :

« Toutes les semaines, un tableau de suivi trésorerie sur un mois roulant est envoyé au président. Aujourd'hui le club ne vit que grâce à lui. Chaque mois, il fait des apports en compte courant en fonction des besoins. » (V22)

3.1.7. L'outillage du contrôle de gestion

Comme la flexibilité financière du club C5 est très grande, il y a peu d'instrumentation de gestion :

« On est dans une formule atypique. On n'a pas les outils de gestion traditionnels avec coûts complets, etc. On a notre propre outil de prévision et de simulation qui permet de prévoir en fonction du nombre de points au classement le niveau de nos dépenses et de nos recettes en temps réel. » (V23)

Les opérationnels du club ont des tableaux de bord privatifs et les remontées d'informations à la direction générale sont systématiques mais peu formalisée :

« Plus que des tableaux de bord, ce que l'on a c'est un partage permanent de l'information en s'appuyant sur le réseau informatique. Il y a des check-list des opérations à réaliser à J-8, à J-4, etc. » (V24)

Le DAF du club C3 indique :

« On peut toujours faire mieux en matière de formalisation de la gestion. La seule question est : Pour faire quoi ? Et combien cela coûterait ? Pour avoir un suivi plus fin, cela va nécessiter un outil de gestion informatique plus costaud, un poste de plus et du temps de DAF pour un rendement que je juge intuitivement assez faible. Je préfère donc en rester à une approche plus rustique et maîtriser la globalité des charges plutôt que de faire des analyses sans fin et établir des ratios qui vont un peu noyer tout le monde. » (V25)

Nous pouvons synthétiser toutes ces informations dans le schéma 2.

Schéma 2 : Structuration des *verbatim* recueillis.



3.2. L'instrumentation du contrôle de gestion dans les clubs

Les outils du contrôle de gestion des clubs de football professionnels français qui nous sont apparus comme assez couramment utilisés dans les huit clubs étudiés peuvent être regroupés

sous quatre rubriques principales et leur fréquence d'utilisation et la nature de leur usage par la direction peuvent être mis en évidence.

Tableau 3 : Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les clubs

AXES DE GESTION	INSTRUMENTS DEPLOYES	FREQUENCE D'UTILISATION	OBJECTIF
Finance			
F1	Tableaux de la DNCG	Mai et septembre	Légitimité externe
F2	<i>Fair play</i> financier	Annuelle (saison)	Légitimité externe
F3	Comptes de groupe	Annuelle (exercice)	Légitimité interne
F4	<i>Reporting</i> comptable pour le groupe	Mensuelle	Légitimité interne
F5	Suivi et actualisation des budgets	En continu	Animation interne
F6	Suivi de la trésorerie	Quotidienne	Aide à la décision
F7	Suivi des investissements	Selon réalisation	Aide à la décision
F8	Compta analytique multi-niveaux	Mensuelle	Aide à la décision
F9	Suivi des filiales	Mensuelle	Animation interne
Marketing			
M1	Suivi des contrats et des partenariats	Mensuelle	Aide à la décision
M2	Suivi des abonnements en pré-saison	Hebdomadaire	Aide à la décision
M3	Suivi des recettes au stade	Après chaque match	Aide à la décision
M4	Suivi des recettes des activités de diversification	Mensuelle	Aide à la décision
M5	Suivi des recettes de merchandising	Mensuelle	Aide à la décision
Production			
P1	Suivi des charges	Hebdomadaire	Aide à la décision
P2	Analyse des coûts de production d'un match	Annuelle (saison)	Aide à la décision
P3	Analyse par compétition	Annuelle	Aide à la décision
P4	Suivi de la sécurité et de logistique	Annuelle	Aide à la décision
P5	Suivi de la relation avec les abonnés et supporters	Périodique	Légitimité externe
RH			
H1	Suivi impact financier du recrutement des joueurs	Lors des 2 <i>mercatos</i>	Aide à la décision
H2	Suivi médical et sportif des joueurs	<i>Mercato</i> + quotidien	Aide à la décision
H3	Veille externe sur les joueurs pour recrutement	Quotidienne	Aide à la décision
H4	Suivi du centre de formation	Mensuelle	Animation interne

La fréquence d'utilisation est essentiellement annuelle et vise à la légitimité interne et externe pour les instruments comptables et est mensuelle avec un objectif d'animation interne pour les budgets. Les outils du contrôle de gestion commercial ont une fréquence mensuelle et surtout hebdomadaire et servent à l'aide à la décision. Dans le domaine des processus productifs, la plupart des outils visent à l'aide à la décision avec des fréquences assez variables très liées au rythme des compétitions. Le capital humain des clubs est géré avec beaucoup de soins que ce soit lors des *mercatos* d'été et d'hiver (choix d'investissement dans les joueurs) ou pendant la saison (gestion des effectifs par l'entraîneur). L'usage qui est fait de ces instruments du contrôle de gestion dans les huit clubs de notre étude va maintenant être présenté dans le tableau 4 ci dessous en reprenant les outils du tableau précédent.

Tableau 4 : Degré d'instrumentation du contrôle de gestion des 8 clubs étudiés

AXES	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	Taux d'usage
F1 DNCG	X	X	X	X	X	X	X	X	8/8 (obligatoire)
F2 Fair play	X	X							2/8 (contingent)
F3 Comptes de groupe	X	X	X						3/8 (contingent)
F4 Reporting groupe	X	X	X						3/8 (contingent)
F5 Suivi et actual.budg.	X	X	X	X	X			X	6/8
F6 Suivi de la trésorerie	X	X	X	X	X	X	X	X	8/8
F7 Suivi des investiss.	X	X	X		X	X	X		6/8
F8 Compt. ana. multiaxes	X	X		X					3/8
F9 Suivi des filiales	X	X		X	X				4/8
C1 Contrats et parten.	X	X	X	X	X	X	X		7/8
C2 Abonnements	X	X	X	X	X	X	X	X	8/8 (nécessaire)
C3 Recettes matches	X	X	X	X	X	X	X	X	8/8 (nécessaire)
C4 Recettes activ.divers.	X	X		X					3/8
C5 Recettes marchand.	X	X	X	X	X	X			6/8
P1 Suivi des charges	X	X	X	X	X	X	X	X	8/8
P2 Coûts d'un match	X	X	X	X	X	X	X	X	8/8
P3 Coûts par compét.	X								1/8
P4 Sécurité et logistique	X	X	X	X	X	X	X	X	8/8
P5 Abonnés-supporters	X	X	X	X	X	X			6/8
H1 Impact fi. recrut.	X	X	X	X	X	X	X	X	8/8 (nécessaire)
H2 Suivi médical et sport.	X	X	X	X	X	X	X	X	8/8 (nécessaire)
H3 Veille ext. pour recrut.	X	X	X	X	X	X			6/8
H4 Centre de formation	X	X	X	X	X	X	X	X	8/8 (obligatoire)
Total / club	23/23	22/23	18/23	18/23	17/23	15/23	12/23	11/23	

On voit bien que certains outils sont très répandus soit qu'ils soient obligatoires (documents pour la DNCG), soit qu'ils soient jugés nécessaires par tous (suivi des abonnements, de la recette au stade les jours de match, la fiche de santé des recrutés ou le suivi physique des joueurs de l'équipe première). Certains autres sont contingents par nature : le *fair play* UEFA pour les participants aux coupes européennes ou les comptes détaillés pour les filiales de groupes. Pour le reste les choix mettent en évidence le lien avec la typologie proposée des clubs dans la partie 1 : les grands clubs sont dotés de la panoplie quasi-complète des outils (22 ou 23/23) ; les clubs moyens ont un nombre importants d'outils (de 15 à 18/23) ; les petits clubs sont moins instrumentés surtout dans la dimension financière mais utilisent assez souvent les mêmes outils dans l'exploitation (11 ou 12/23).

4. Les enseignements de l'étude du contrôle de gestion des clubs

Nous allons analyser maintenant de façon synthétique ce qui a trait au mode de fonctionnement des clubs et à leur outillage de contrôle de gestion.

4.1. La plupart des clubs de football professionnel n'ont en matière financière pour objectif que l'équilibre

Dans la majorité des clubs rencontrés, la maximisation de leur valeur financière n'est pas un objectif envisagé car cela leur semble peu réalisable à court terme. Selon un DG s'exprimant sur les attentes du propriétaire :

« Mon objectif est juste d'équilibrer les comptes. Mon président ne me demande pas de gagner de l'argent. Il ne serait pas contre mais ce n'est pas sa priorité. Aujourd'hui il serait content que j'arrive à ce que le club ne lui coûte plus d'argent.

C'est un président supporter.» (V26)

Les clubs de football sont donc des institutions à finalités plus multiples et à gouvernance plus complexe que les entreprises qui cherchent à maximiser leur valeur financière. Par ailleurs, comme leur activité sportive est par nature organisée et co-produite avec les autres clubs, il leur est très difficile de développer des stratégies originales de création de valeur économique. Les clubs ont donc des caractéristiques spécifiques qui les distinguent des autres entreprises de spectacle et limitent leur expansion économique (sauf cas très particuliers du type PSG actuellement et demain peut-être Monaco). Cela a des conséquences sur le système de pilotage de la performance économique qui reste en général subordonné au système de pilotage de la performance sportive. Touchais (2000, p. 19) concluait un article sur le contrôle de gestion dans les clubs de football professionnel par le pronostic suivant :

« A terme la diversification doit dégager plus de bénéfices permettant le financement du sport spectacle et la distribution de dividendes. Lorsque cette évolution aura abouti, le contrôle de gestion aura changé de visage. Ses particularités actuelles vont probablement s'atténuer pour se rapprocher d'entreprises plus classiques ».

Quatorze ans après, ce n'est pas ce que l'on constate ...

4.2. La régulation de la DNCG encadre la gestion budgétaire des clubs et « éduque » les dirigeants

La dynamique du contrôle de gestion dans les clubs professionnels a été étudiée par Hasrouri (2006). Il rappelle que les clubs fonctionnent plus comme des institutions que comme des organisations. Cela a des conséquences sur leurs pratiques de gestion. L'encadrement par la LFP et la DNCG, contribue à homogénéiser les pratiques et à « éduquer » les dirigeants et propriétaires de clubs. Un certain isomorphisme organisationnel, coercitif au sens de Di Maggio et Powell (1983), s'exerce sur la gestion des clubs au travers des règles édictées par la DNCG qui permettent de limiter les dérives financières en France. Ce phénomène est conforté par l'UEFA qui impose sa procédure du *fair play* financier aux clubs participant aux coupes européennes. Cet isomorphisme est accentué par des raisons technologiques à cause de l'utilisation du même logiciel intégré de gestion dans la majorité des clubs. En matière de contrôle de gestion, nous rejoignons en partie les conclusions de Lauzanas (2003, p. 910) :

« Quels que soient les clubs, la DNCG a une influence fondamentale sur la comptabilité générale, les états budgétaires ou les procédures de suivi financier des ressources humaines. L'instrumentation s'inscrit bien dans l'acte de rendre compte et dans un mimétisme coercitif. »

Ceci est vrai pour la plupart des clubs, toutefois les GCVE ont d'autres contraintes vis à vis des holdings et de l'UEFA et il faut rappeler aussi, pour nuancer les choses, que la DNCG n'a pas pour mission de s'immiscer dans la gestion courante des clubs.

4.3. La cohérence des choix sur le long terme et la gestion des phases de « mercato » sont très importantes

Si l'optimisation des choix de gestion en cours de saison est nécessaire, la cohérence des choix stratégiques et l'expérience des dirigeants sur la durée sont essentielles (Lechner et Gudmundsson, 2012). Comme l'indique un DG rencontré :

« Ce qui permet d'équilibrer les comptes, le signe de bonne gestion, c'est la pérennité. Il faut avoir une gestion sportive qui a un sens, cohérente dans la durée. A partir du moment où vous avez un départ de coach imprévu en fin de saison, vous mettez en péril le club. Nous, quand on a perdu beaucoup d'argent, c'était lié au départ du coach. » (V27)

Un autre DG explique le fonctionnement de la plupart des clubs :

« *Gérer un club c'est facile. Ce qui est difficile c'est de le dimensionner. Le problème, ce sont les périodes de mercato où on est en danger. On peut se planter, acheter un joueur blessé ... on a un joueur ici depuis 18 mois qui n'a jamais joué. C'est une erreur de gestion sportive qui coûte 1,5 millions ! Quand on a de telles erreurs, allez compter les trombones ...* ». (V28)

Les divers outils d'optimisation des choix et des décisions de gestion (compétences juridiques, techniques de gestion de projets, de choix d'investissement ou de gestion des risques) sont donc utiles notamment lors des périodes autorisées de recrutement de joueurs (*mercato*). Comme souligné auparavant, le contrôle opérationnel des processus spécifiquement liés au métier dans les phases d'acquisition et de gestion des actifs matériels (immobilier, centre de formation, stade) ou immatériels (joueurs, entraîneur) est un élément clé du contrôle de gestion des clubs professionnels. La prise en compte des aspects contextuels permettant une gestion des clubs au plus près du terrain est alors indispensable par delà les outils de modélisation financière classiques du contrôle de gestion (comptabilité de gestion et budgets).

4.4. La variabilisation des charges permet à certains clubs d'être adaptables et flexibles

Un des moyens possibles pour diminuer le risque financier généré par un échec (ou parfois par un succès !) sportif, c'est de concevoir le club comme un nœud de contrats. L'entreprise sportive va recourir à des « mécanismes de type marché ». Elle ne va pas forcément chercher à développer son appareil administratif mais plutôt à alléger et variabiliser le maximum d'éléments du compte de résultat (produits et charges) mais aussi du bilan (actifs et financement liés). Néanmoins, l'externalisation a aussi ses limites. Un DAF témoigne sur le mode de fonctionnement des petits clubs :

« *Dans les petits clubs de L2, le DAF fait tout sauf de la finance. La comptabilité est sous-traitée à un cabinet. Il fait surtout de l'administratif, le lien avec les sous-traitants, etc. En L1, on trouve cela dans quelques clubs aussi mais, en général les clubs sont plus structurés.* » (V29)

Par ailleurs, une forte variabilité des salaires semble ne pas être suffisante pour dégager un bénéfice :

« *Il est très difficile de faire coïncider rentabilité et performance sportive. Lorient est un bon compromis : jouer le milieu du classement et gagner de l'argent. Mais il est difficile quand on est ambitieux de gagner de l'argent.* » (V30)

Lauzanas (2003, p. 916) s'interrogeait sur l'instrumentation des clubs d'une certaine taille :

« *Les dirigeants des clubs semblent moins percevoir l'incertitude tout en disposant de plus d'outils. Quel sens donner à cette relation ? L'existence d'outils efface-t-elle la perception de l'incertitude ou bien faut-il remettre en cause l'idée selon laquelle le moteur de l'apparition de l'outil est l'incertitude contre laquelle il faut lutter ?* »

En réalité, ne faut-il pas renverser l'analyse et comprendre que quand l'incertitude est forte les clubs s'engagent le moins possible et donc évitent les risques non pas en montant un « appareil managérial » mais en plafonnant l'envergure du club ? Ils recourent aux contrats, aux partenariats, aux sous-traitants, aux formules de primes acceptées transitoirement par les joueurs (la main invisible des marchés). La gestion interne et les outils de pilotage de la performance économique ne seront pas trop développés et la chaîne de valeur sera réduite en externalisant tout ce qui est possible et en flexibilisant au maximum les paramètres de gestion. Par contre, quand ils ont plus de confiance, ils investissent sur la durée (appareil administratif, centre de formation, stade, contrats avec les joueurs) et donc ils accroissent leur « épaisseur » et la densité des processus opérationnels qu'ils pilotent directement. Il leur faut alors

développer la fonction et les outils du contrôle de gestion (la main visible des managers).

4.5. Seuls les grands clubs structurent un appareil managérial et se dotent d'un système de pilotage global

Comme dans les PME, les clubs utilisent des indicateurs physiques et financiers dans des tableaux de bord de terrain mis en œuvre de façon plus ou moins autonome et privative par les managers opérationnels dans les fonctions logistique, commerciale ou RH. Certains indicateurs sont transmis au DG et à l'équipe de direction, soit de façon régulière et fréquente (au lendemain de chaque match ou chaque mois), soit ponctuellement, à la demande. Il existe des différences significatives entre d'une part, les GCVE très structurés (C1 et C2) et les CDN dotés d'un appareil de gestion moins large (C3, C4, C5, C6), et d'autre part, les PCR (C7 et C8). Ces derniers sont dans des aires urbaines plus petites. Ils ont un CA moyen plus réduit et des effectifs plus restreints. Il y a un écart net de situation entre ces deux catégories de clubs. Ceci est manifeste aussi dans l'instrumentation du contrôle de gestion, beaucoup plus réduite dans les petits clubs. Les grands clubs sont dotés d'un système de pilotage de la performance complet (budgets, tableaux de bord stratégique, outils opérationnels et nombreux logiciels, etc.). Les clubs C1, C2 et C3 utilisent les normes IFRS pour rendre compte à la holding. C1 fonctionne comme une filiale d'un grand groupe en appliquant les méthodes des grands groupes. Ce sont encore des entreprises moyennes par la taille mais équivalentes aux grandes entreprises par le déploiement des informations comptables et la mise en œuvre des outils assurant la convergence des comportements.

4.6. La comptabilité de gestion n'est vraiment développée que dans les grands clubs aux activités diversifiées

La comptabilité de gestion commence à se développer dans les clubs souvent grâce à l'installation d'un logiciel intégré. Le découpage analytique reprend généralement la structure organisationnelle du club et le découpage en centres de responsabilité. Les calculs de coûts existent mais sont peu fréquents et généralement réalisés à partir des chiffres annuels. Seuls les clubs ayant fait le choix de l'intégration du maximum de processus en interne dans leur périmètre et de développement d'activités diversifiées autour de leur cœur de métier (le football professionnel) effectuent des calculs de coûts spécifiques qui sont fréquents, réguliers et objets de *reporting*. Et, comme le remarque Lauzanas (2003, p. 917) : « *Une forte proximité avec le monde industriel paraît favorable à l'instrumentation.* ». Ceci est surtout vrai pour les outils d'aide à la prise de décision et d'optimisation des choix de gestion (comme les calculs de coûts) et un peu moins net pour les outils permettant d'assurer la convergence des comportements et le pilotage de la performance (comme les budgets avec *reporting* mensuel, analyse d'écart, action correctives ou re-prévisions).

Conclusion

Une vision moderne du contrôle de gestion nécessite de dépasser la seule prise en compte des outils universels de modélisation financière comme la comptabilité de gestion et les budgets pour développer une approche plus large prenant en compte tous les dispositifs formalisés assurant la mise en œuvre du *business model* jusqu'au niveau des processus opérationnels de terrain. Cette approche plus vaste mais contextualisée par nature, nécessite une démarche contingente prenant en compte les spécificités du métier. Pour mettre en œuvre une telle analyse au niveau du secteur du sport spectacle, nous avons analysé théoriquement le métier

et la gouvernance des clubs de football professionnel, effectué des entretiens exploratoires auprès d'un panel d'experts en contrôle de gestion dans le football professionnel et réalisé des entretiens et une collecte de l'information documentaire dans huit clubs représentatifs des quarante des ligues 1 et 2 afin de mener une analyse comparée et synthétique.

Les principaux enseignements sont les suivants :

- la plupart des clubs visent l'équilibre financier plus que la performance économique maximale ;
- les structures collectives, via la DNCG, jouent un rôle de régulation des pratiques de gestion budgétaire et incitent donc à la mise place d'un minimum de contrôle de gestion dans les clubs ;
- les processus opérationnels cruciaux qui nécessitent un contrôle strict, se déroulent pendant la saison (matches) mais aussi hors exploitation pendant le *mercato* et l'inter-saisons (recrutements, investissements, etc.) ;
- plutôt que de développer leur appareil de contrôle, certains clubs préfèrent variabiliser leurs charges et externaliser le maximum d'activités pour rester flexibles ;
- l'usage d'indicateurs et de tableaux de bord opérationnels est généralisé mais le recours aux tableaux de bord stratégiques et aux systèmes globaux de pilotage de la performance économique est réservé aux grands clubs ;
- la mise en œuvre d'une réelle comptabilité de gestion avec usage régulier n'est le fait que de certains grands clubs qui structurent leur organisation, internalisent les processus opérationnels et diversifient leurs activités annexes.

Le football professionnel en France est un métier où la finalisation est complexe, où la gouvernance est plurielle et le risque intrinsèque à l'activité. Dans un article consacré au contrôle de gestion dans les clubs de football professionnel publié dans FCS en 2001, Lionel Touchais (2001) faisait le point sur les modes de pilotage de la performance en environnement incertain et il évoquait certaines possibilités d'aménagement des outils budgétaires pour mieux piloter dans ce contexte. Notre étude montre qu'on a intérêt à dépasser la focalisation sur le seul outil budgétaire pour élargir l'analyse à l'ensemble du système de pilotage de la performance financière. Les clubs sont très divers. Les pratiques de contrôle de gestion ont des éléments communs : la liasse budgétaire exigée par la DNCG et les outils liés aux fonctions opérationnelles et aux processus spécifiques du métier. Elles se différencient en matière de pilotage de la performance (tableaux de bords autonomes et locaux ou système stratégique global) généralement, en fonction de la taille du club et de son rattachement ou non à une structure supérieure (maison mère ou holding). Par ailleurs, pour maîtriser leurs coûts et rester « agiles », certains clubs (souvent en phase transitoire dans une trajectoire dynamique) s'appuient sur des « mécanismes de type marché » en externalisant le maximum de processus productifs et variabilisant les charges internes restantes alors qu'à l'inverse, de grands clubs bien installés se dotent de leur propre appareil managérial et mettent en œuvre une réelle comptabilité de gestion pour gérer en interne leur chaîne de valeur s'ils sont dans une logique d'acquisition d'actifs, de gestion intégrée des processus et de diversification dans des activités extra-sportives.

Il s'agit là plus d'apports dans le champ de la compréhension empirique que d'une contribution théorique nouvelle mais cela nous semble essentiel. Il nous faudrait maintenant étudier ce qui se passe dans les clubs sportifs professionnels des ligues fermées d'Amérique du Nord. Le *business model* est assez différent, la diversification très développée autour de marques fortes et l'instrumentation de gestion d'une ampleur considérable. Notre analyse du contrôle de gestion des clubs sportifs professionnels français gagnerait aussi à être complétée

par une étude symétrique dans le champ de l'industrie du divertissement. En effet, certains aspects sont communs (attentes des spectateurs, caractéristiques économiques des prestations, enracinement local, etc.) et d'autres très différents (production autonome dans le cas des représentations culturelles contre co-production entre clubs pour les matches, liberté de développement dans la culture contre régulation collective dans le sport, etc.).

Bibliographie

- Anthony R. (1965), *Planning and Control Systems: A framework for analysis*, Harvard Business Press.
- Augé B. (1998), *La formalisation de la gestion des clubs sportifs : un essai d'observation et d'interprétation*, thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Montpellier.
- Bourg J.-F. et Gouguet J.-J. (1998), *Analyse économique du sport*, Presses Universitaires de France, Paris.
- Courtney H., Kirkland J., Viguerie P. (1997), « Strategy under Uncertainty », *Harvard Business Review*, novembre-décembre, p. 67-79.
- Couvelaere V. et Richelieu A. (2005), « Brand Strategy in Professional Sports: The Case of French Soccer Teams ». *European Sport Management Quarterly*, vol.5, p.23-46.
- Dermit-Richard N. (2003), « L'absence chronique de rentabilité financière des clubs de football professionnels : une proposition d'explication », *Revue Européenne de Management du Sport*, n°9, avril, p. 1-33.
- Di Maggio P. et Powell W. (1983), « The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », *American Sociological Review*, vol. 48, avril, p. 147-160.
- DNCG (2011) : *Rapport d'activité sur les comptes des clubs professionnels, saison 2010/2011*. Ligue de Football Professionnel, 103 pages.
- Ferreira A. et Otley D. (2009), « The Design and the Use of Performance Management Systems: An Extended framework for Analysis », *Management Accounting Research*, vol. 20, n°4, p. 263-282.
- Gouguet J.-J. et Primault D. (2002), « Analyse économique du fonctionnement du marché des transferts dans le football professionnel », *Revue des Affaires Européennes*, n°2-3, p. 305-323.
- Gouguet J.-J. et Primault D. (2006), « The French Exception », *Journal of Sports Economics*, Vol. 7, N°1, p. 47-59.
- Hasrouni L. (2006), « La dynamique du contrôle : le cas des clubs sportifs professionnels », *Cahiers de Recherche du Laboratoire Orléanais de Gestion (LOG)*, n°6 de 2006, 24 pages.
- Helleu B. et Durand C. (2007), « la métropolisation du sport professionnel en Europe et en Amérique du Nord : une approche comparative », *M@ppemonde*, n°110.
- Hoehn T. et Szymanski S. (1999), «The Americanization of European Football», *Economic Policy*, N° 28, avril 1999, p. 205-240.
- Kesenne S. (2002), « The Monopsonistic Player Labour Market in a Win-Maximising League », *European sport management quarterly*, n°2, p. 180-187.
- Lauzanas J.-M. (2003), « Moyenne entreprise et instrumentation de gestion : le cas des clubs sportifs professionnels », *Economies et Sociétés, série « Economie de l'entreprise*, vol. 5, n°13, p. 895-921.
- Lechner C. et Gudmundsson S. (2012), « Superior Value Creation in Sports Teams: Resources and Managerial Experience », *M@n@gement*, vol. 15, n°3, p. 282-312.
- Leroux D. (2011), *Pratique du commissariat aux comptes dans un club de football professionnel : proposition d'une démarche d'audit*, Mémoire d'Expertise Comptable.

- Malmi T. et Brown D. (2008), « Management Control Systems as a Package - Opportunities, Challenges and Research Directions », *Management Accounting Research*, vol. 19, n°4, p. 287-300.
- Meyssonnier F. (2013), « Nouveaux repères et nouveaux espaces du contrôle de gestion : le cas des activités de service », *Congrès de l'AFC 2913 (Montréal)*, 17 pages.
- Paché G. et N'Goala G. (2011), « Les stratégies de création et d'appropriation de la valeur dans un contexte d'incertitude majeure : le cas du football professionnel », *Management et Avenir*, vol. 6, n°46, p. 53-78.
- Pelluault P. (1992), *Mise en place des outils de gestion dans un club de football professionnel : budgets et tableaux de bord*, Mémoire d'Expertise Comptable.
- Rousseau O. (2009), *L'audit des revenus dans un club de football professionnel : proposition d'une démarche pour le commissaire aux comptes*, Mémoire d'Expertise Comptable.
- Senaux B. (2004), « Gouvernance des clubs de football professionnels : une approche partenariale », *Actes de la 13^{ème} conférence de l'AIMS (Normandie)*, 27 pages.
- Touchais L. (2000), « Sport spectacle et contrôle de gestion : utopie ou réalité ? Étude des clubs de football professionnel », *Actes du 21^{ème} congrès de l'AFC*, 21 pages.
- Touchais L. (2001), « Le contrôle de gestion en situation d'incertitude : le cas du sport spectacle », *Finance-Contrôle-Stratégie*, vol. 4, n°1, mars, p. 215-23.