

# Le contrôle de gestion en situation d'incertitude : le cas du sport spectacle\*

Lionel TOUCHAIS

Université de Bretagne-Sud

*Classification JEL : M410, L830*

*Correspondance :*

CREREG

UFR Sciences Juridiques, Économiques et de Gestion

1, rue de la Loi

56000 Vannes

E-mail : Lionel.Touchais@univ-ubs.fr

*Résumé :* Cet article vise à enrichir les travaux portant sur le contrôle de gestion dans un contexte d'incertitude élevée. Le sport spectacle, en raison de l'aléa caractérisant toute rencontre sportive, constitue un terrain d'étude intéressant. L'analyse, qui s'appuie sur cinq clubs de football professionnel de première et deuxième divisions, indique que les outils de contrôle deviennent essentiels afin de réduire l'incertitude et mieux gérer ses conséquences, sous réserves toutefois de quelques aménagements.

*Mots clés :* incertitude – contrôle de gestion – sport spectacle – aléa sportif.

*Abstract :* The purpose of this paper is to complete the research concerning management control in highly uncertain business environments. It examines, in particular, the professional sport with the uncertainty of matches. The results which are based on the analysis of five professional football clubs in the first and second divisions, conclude that management control become very important in reducing the uncertainty and in managing its consequences.

*Keywords :* uncertain business environment – management control – professional sport – uncertainty of matches.

---

\* L'auteur remercie le professeur Michel Gervais et les deux rapporteurs pour leurs suggestions et commentaires constructifs.

Le sport, synonyme d'entretien du corps et d'hygiène de vie, de détente et loisir mais également de performances et dépassement de soi, constitue une véritable culture et philosophie de la vie. Le *sport loisir* que l'on peut également qualifier de sport de masse (avec 30 millions de pratiquants) se distingue du *sport spectacle* qui tend à se professionnaliser depuis quelques années. Le football, précurseur en la matière, voit d'ailleurs ses clubs les plus prestigieux investis par de grandes entreprises telles que Canal+ (PSG), Pinault (Stade Rennais), Adidas (OM)... La cotation en bourse, à l'instar de ce qui se passe au Royaume-Uni, est même souhaitée par certains. La logique sportive est ainsi amenée à cohabiter avec une logique économique.

Pour des raisons historiques, le sport s'est longtemps tenu en marge de toute réflexion managériale, mais les pratiques de gestion des clubs professionnels se modifient. A. Loret [1993] considère qu'il n'existe aucune raison pour que leurs outils diffèrent de ceux d'entreprises classiques, même s'il juge nécessaire de réfléchir à la meilleure façon de les utiliser et de les adapter.

L'une des principales difficultés du sport professionnel réside dans des résultats financiers qui dépendent fortement des performances sportives jamais acquises avant la fin de la compétition. En effet, il est difficile de fixer des « normes de production » permettant de renouveler les performances passées : un bon match, une bonne saison. Les résultats dépendent de la qualité des entraîneurs et des joueurs sur le plan physique, affectif et psychologique mais aussi de la combinaison de ces compétences, de l'esprit de groupe et des performances de l'équipe adverse (production jointe), autant d'éléments difficiles à « normaliser ». Cette non-reproductibilité se trouve accentuée par la nature ponctuelle et à façon d'une rencontre sportive [J.P. Minquet 1992] et son côté prestataire de services.

Les clubs évoluent donc dans un environnement relativement incertain. Même si, sur une longue période, il existe une forte corrélation entre le classement et le budget [J.F. Bourg, J.J. Gougnet 1998 ; T. Hoehn, S. Szymanski 1999], cette relation n'est pas systématique. Régulièrement, de petites équipes atteignent des places imprévisibles au

début de la compétition, alors que de grands clubs rencontrent de sérieuses difficultés.

D'une manière générale, il existe plusieurs mécanismes réducteurs d'incertitude : des stratégies d'entente ou d'intégration verticale, une situation de monopole, un dirigisme de l'État et une croissance économique régulière [N. Berland 2000]. Une plus grande flexibilité peut également constituer une solution. Ainsi, EDF développe une capacité de production excédentaire en temps normal pour faire face aux incertitudes météorologiques. Pour le sport spectacle, les clubs peuvent :

- couvrir les risques liés à l'aléa sportif à l'instar du FC Barcelone qui a souscrit, pour la saison 1999/2000, une assurance contre le risque de gagner toutes les compétitions en raison du surcoût lié aux primes variables des joueurs ;

- tenter par des pressions sur les autorités de tutelle d'influencer les règlements, à l'image de ce qu'essaient de faire les grands clubs auprès de l'UEFA pour limiter leurs risques quant à une non-qualification ou une élimination précoce des compétitions européennes ;

- acquérir une plus grande flexibilité en recrutant un nombre de joueurs plus important pour faire face à d'éventuelles défaillances (blessures) en cours de saison, en ajustant la composition de l'équipe lors du *mercato* (période de recrutement lors de la trêve de Noël) en fonction des résultats obtenus, ou en demandant des aides exceptionnelles à leurs partenaires.

Le contrôle de gestion avec sa dimension prévisionnelle devrait également permettre une réduction de l'incertitude. Cependant, dans une perspective historique, N. Berland [2000] démontre que les entreprises ont généralement développé un contrôle budgétaire uniquement lorsqu'elles ont pu réaliser des prévisions fiables. On peut donc s'interroger sur la pertinence de cet outil en situation d'incertitude<sup>1</sup>. Les organisa-

---

<sup>1</sup> Ne pas confondre la notion d'incertitude qui indique que l'environnement ne peut être déterminé, connu à l'avance (en raison de l'aléa sportif, en ce qui nous concerne) avec celle de turbulence qui traduit une certaine instabilité (changement de la fiscalité sur les joueurs, des règles structurant les compétitions ou les transferts...). Ces deux termes sont néanmoins liés puisqu'une forte incertitude peut être la résultante d'une faible prévisibilité de cette turbulence mais également d'autres facteurs comme la complexité de l'environnement.

tions sportives à but lucratif, compte tenu de l'aléa sportif, nous semblent constituer un champ d'étude possible du problème. Cet article a donc pour objet d'analyser la contrôlabilité<sup>2</sup> de telles structures : un contrôle pour qui, pour quoi faire, à quelles conditions et de quelle façon ?

Nous nous concentrons sur le football professionnel où se situent les enjeux économiques les plus importants. Dans une première section, nous tentons de mieux cerner l'intérêt du contrôle de gestion dans un environnement incertain. Dans une seconde section, l'analyse des pratiques de quelques clubs professionnels nous permet de déceler les solutions retenues pour une meilleure contrôlabilité face à l'aléa sportif.

## **1. Le contrôle de gestion : outil de réduction et/ou de gestion de l'incertitude ?**

Après avoir présenté les résultats de plusieurs recherches sur les conséquences d'un environnement incertain sur le contrôle de gestion (1.1.), nous nous intéressons au cas particulier du sport spectacle (1.2.), puis aux difficultés spécifiques liées à son processus de production (1.3.).

### ***1.1. Les résultats de quelques recherches : un cadre théorique***

D'après R. Teller [1997, p. 91 et 316], « *l'argument selon lequel l'accroissement général des facteurs d'incertitude entraîne la non-réalisation des objectifs et donc réduit l'intérêt du système de contrôle de gestion ne paraît pas décisif. Il renforce, au contraire, l'intérêt du système et la nécessité de son amélioration* » pour mieux gérer les risques qui en découlent. En effet, différentes recherches portant sur la contingence du contrôle de gestion montrent qu'un environnement incertain s'accompagne d'un accroissement de la fréquence et

---

<sup>2</sup> Contrôlabilité au sens de contrôle interne à l'organisation lui permettant de s'assurer de la cohérence de ses actions au regard de ses objectifs. Cette contrôlabilité n'est en aucun cas étudiée sous l'angle de la Fédération et de la Ligue, des *sponsors* ou des collectivités territoriales parties prenantes au financement du sport spectacle.

de la vitesse du reporting [R. Chenhall, D. Morris 1986] pour une plus grande réactivité, et du souhait de disposer d'informations supplémentaires (externes, non financières et *ex ante*) [L. Gordon, V. Narayanan 1984 ; R. Chenhall, D. Morris 1986] pour une meilleure analyse et prévision de l'environnement. Quant au système d'évaluation et de récompenses, les informations financières classiques étant insuffisantes pour juger des performances des individus à s'adapter et à gérer en situation d'incertitude, il devient plus subjectif et moins fondé sur les éléments valorisés sujets à de fortes variations [V. Govindarajan 1984]. R. Simons [1987] considère qu'il ne s'agit plus alors d'un « contrôle programmé » (géré par des fonctionnels avec une faible implication des dirigeants opérationnels) mais d'un « contrôle interactif » (avec la participation de chacun et des échanges fréquents) nourrissant les besoins importants d'apprentissage organisationnel.

D'autres travaux s'intéressant plutôt à la turbulence de l'environnement, source d'incertitude, indiquent que « *la planification et la gestion budgétaire restent des outils indispensables au bon fonctionnement des organisations, à condition de ne pas en faire des stéréotypes mais des instruments en phase avec le contexte du moment* » [M. Gervais, G. Thénet 1998, p. 82]. Une telle situation appelle une redéfinition du rôle des systèmes de contrôle. Le budget, outil d'optimisation des flux internes et de délégation en période de stabilité, devrait désormais permettre [M. Gervais 2000] :

- d'être plus réactif ;
- ou de privilégier une démarche proactive en affichant « *une orientation claire qui assure la cohérence à long terme des actions, mais qui est suffisamment large pour permettre à divers projets ou expérimentations de se développer* » ;
- ou de se concentrer sur les processus porteurs de valeur pour être en mesure de faire face aux changements rapides imposés par le marché.

De la même façon, H. Bouquin [2000, p. 541] fait l'hypothèse que « *face au contrôle de gestion réactif, « introverti », de surveillance, (...) il existe un contrôle de gestion proactif, extraverti, qui est une partie clé du processus d'émergence stratégique* » dans cer-

tains contextes dits turbulents. Les processus de *reporting* permettent alors de signaler et rappeler les priorités de l'organisation et de s'assurer du processus d'émergence.

D'une manière générale, J. Méric [2000] relève quatre conceptions du contrôle de gestion qui traduisent une approche particulière de l'incertain :

- la rétrospection (analyser le passé) et la prospective (prévoir les événements futurs) qui consistent à réduire l'incertitude et à la maîtriser ;

- la réaction (agir rapidement suite à un fait imprévu) et la proaction (anticiper des événements difficilement prévisibles) qui se fondent sur une acceptation de l'incertitude. L'organisation doit alors être en mesure de faire face à toute éventualité, même les plus inattendues, en d'autres termes, de gérer au mieux l'incertain.

Cette redéfinition du rôle du contrôle de gestion en situation d'incertitude exige quelques aménagements des outils, notamment au niveau du système budgétaire. D. de Longeaux [1977, p. 15] conseille de construire les budgets sur une période plus courte : le trimestre ou le semestre selon le délai de relative certitude. Pour le reste de l'exercice, l'entreprise se limite à des estimations ne présentant pas un niveau d'analyse aussi détaillé, estimations qui sont réajustées au cours de la saison au vu de l'évolution de la conjoncture. R. Teller [1976, 1997] préconise plusieurs solutions permettant d'apprécier le risque d'exploitation : la probabilisation du point-mort, l'élaboration de budgets prévisionnels avec utilisation de plusieurs hypothèses (optimiste, vraisemblable, pessimiste) avec la possibilité d'y affecter des probabilités et le recours à des structures arborescentes (arbres de décisions).

## ***1.2. Incertitude et sport spectacle***

Après avoir défini les conséquences de l'aléa sportif, nous nous interrogeons sur la nécessité d'un contrôle de gestion au sein des clubs.

### 1.2.1. Conséquences de l'incertitude : une combinaison de charges fixes et de recettes aléatoires

La situation d'incertitude des clubs professionnels, qui se traduit par des recettes aléatoires, est accentuée par la prédominance des charges fixes. La majorité des charges présente en effet un caractère fixe à l'horizon de la saison, par suite :

- de la nature contractuelle annuelle ou pluriannuelle de la masse salariale, excepté les primes variables et les transferts réalisés durant le *mercato* ;
- du caractère relativement incompressible des autres dépenses, hormis les frais liés aux compétitions autres que le championnat et qui dépendent des résultats sportifs.

Le club dispose donc d'une marge d'action limitée en cours de saison, d'autant plus que la masse salariale qui constitue le poste de charges le plus important (45 % des charges d'exploitation sur la saison 97/98 pour la D1) ne peut être réduite par une meilleure productivité ; le nombre de joueurs sur le terrain (onze plus deux remplaçants) est imposé par les règles du jeu.

Quant aux recettes, elles se caractérisent par une forte incertitude. Il n'est pas rare de constater une variation de près de 50 % du chiffre d'affaires lors d'une relégation ou de l'accession à une compétition européenne. En début de saison, le club ne connaît pas le montant des recettes : les subventions des collectivités ne sont pas encore votées, les contrats de *sponsoring* ne sont pas tous signés et la partie fixe des droits TV redistribués n'est pas toujours définie. Des projections relativement fiables peuvent néanmoins être réalisées, compte tenu de l'historique et de l'état d'avancement des négociations. À noter également que certaines recettes (billetterie, produits dérivés, indemnités de mutation, droits TV...) vont partiellement varier en fonction des résultats sportifs (classement pour le championnat ; nombre de tours pour les autres compétitions). Si les performances sportives ne sont pas au rendez-vous, la combinaison « charges fixes - recettes aléatoires » risque de se traduire par une dégradation du résultat comptable en cours de saison mais également sur le long terme.

D'après J.P. Minquet [cité par L'Expansion 1999, p. 48], « *la création de valeur provient des spectateurs* ». Sur la longue période, un spectacle attrayant (performances sportives et sens du spectacle) s'accompagne d'un nombre plus important de supporters (spectateurs et téléspectateurs) qui se traduit par un effet d'entraînement sur l'ensemble des recettes : le guichet (abonnements, loges, billets), le *sponsoring* et les subventions (en raison de l'ampleur du public susceptible d'être touché par le message publicitaire, les produits dérivés), les transferts grâce à la valorisation des joueurs et les droits TV. Cela permet d'envisager le recrutement de joueurs et d'entraîneurs encore plus talentueux et, par ce biais, d'accroître les performances sportives et pérenniser la place du club dans le peloton de tête (cercle vertueux).

### *1.2.2. L'intérêt du contrôle de gestion dans un tel contexte*

Sur les quatre degrés d'incertitude (échelle croissante de quatre niveaux) définis par H. Courtney et *al.* [1997], l'activité de sport spectacle se situe au deuxième niveau qualifié de « futurs alternatifs ». En d'autres termes, plusieurs scénarios sont possibles avec des probabilités de réalisation différentes. Même si les clubs constituent des « systèmes héréditaires », il subsiste une incertitude résultant du caractère relativement aléatoire des résultats sportifs dont ils ont connaissance instantanément après chaque rencontre. Cette situation n'appelle donc pas un système de veille stratégique plus important visant à indiquer tout changement inopiné de l'environnement et à localiser d'éventuelles opportunités.

En revanche, le club doit, en début de saison, mener une réflexion approfondie sur le déroulement probable des différentes épreuves sportives. Elle consiste, avant de s'engager sur le niveau des charges fixes et en particulier sur les recrutements, à modéliser et valoriser chaque scénario possible (en termes de charges et de recettes attendues). Ces simulations permettent d'anticiper les risques financiers présentés par l'aléa sportif : non-qualification ou élimination précoce d'une compétition, classement en deçà ou au-delà des espérances... Il s'agit également de bénéficier d'un effet d'apprentissage, afin de mieux comprendre les



différents leviers d'action et ne pas être pris au dépourvu par une situation que l'on n'aurait pas envisagée. Cette tentative de représentation du futur permet d'expérimenter différents cas et de définir les réponses à y apporter, ce qui réduit par la même occasion l'inquiétude de l'organisation face à son incertitude.

Par la suite, les outils de contrôle doivent faciliter l'évaluation, en temps réel, des conséquences de résultats sportifs non conformes au scénario retenu par le club. Lors de difficultés, les dirigeants peuvent demander des aides exceptionnelles à leurs partenaires, ralentir certains projets (aménagement du stade, développement du merchandising...) ou céder des joueurs en cas de sureffectif. Ces actions atténuent les conséquences financières de mauvais résultats sportifs mais financent également des décisions visant à inverser la tendance : changement d'entraîneur, de joueurs, de système de primes. Cependant, ces rétroactions sportives (qu'elles portent sur le court ou le long terme) sont peu contrôlables. À l'inverse des rétroactions financières, elles ne présentent aucune certitude de réussite malgré des coûts souvent élevés (indemnités de rupture du contrat de l'entraîneur, transferts...).

Finalement, cette incertitude ne devrait pas conduire à abandonner les outils de contrôle sous prétexte d'une perte de pertinence, d'autant plus que les clubs sont soumis à des obligations de gestion plus rigoureuses sous la pression de l'autorité de tutelle du football et des *sponsors*. En effet, la Fédération et la Ligue cherchent à établir les conditions d'une pratique économique viable et à réguler les dysfonctionnements du marché du spectacle sportif [E. Bayle 1999, p. 134]. Au début des années 90, devant la fragilisation du secteur professionnel avec les risques de liquidation de plusieurs équipes, elles ont créé la DNCG (Direction Nationale du Contrôle de Gestion) qui impose des obligations financières et de gestion (situation financière saine, plan comptable professionnel, documents comptables annuels et semestriels, et comptes provisionnels).

Quant au *sponsoring* qui prend une part croissante au financement du sport spectacle, il s'accompagne souvent d'un véritable partenariat fondé sur une relation de confiance mais également sur un contrôle contractuel. Cependant, pour mieux contrôler l'usage de leurs fonds et

mieux gérer les retombées de leurs investissements, certains *sponsors* souhaitent être associés à la gestion du groupement sportif grâce à une participation au capital.

### **1.3. Difficultés supplémentaires liées à l'activité de sport spectacle**

Dans le sport spectacle, la notion de produit est délicate à définir. Elle se résume au match (rencontre de deux équipes) avec ses deux composantes : spectacle et performances sportives. La mesure de telles productions avec un fort contenu qualitatif, émotionnel et subjectif, s'avère plus difficile. Le risque est de calculer le coût des moyens de production (de l'équipe) plutôt que le coût du produit [A. Burlaud, P. Gibert 1984, p. 343-344]. À la limite, « *la consommation de moyens devient synonyme de production et plus on dépense, plus on est censé produire* ».

Le sport spectacle constitue, par ailleurs, une activité à valeur ajoutée essentiellement humaine, ce qui rend aléatoire toute définition de la « fonction de production ». Cette relative opacité ne permet pas la maîtrise du processus de fabrication (absence de gammes et de nomenclatures). Il s'agit d'une activité discrétionnaire qui ne facilite pas l'exercice du contrôle de gestion en termes d'allocation des ressources mais aussi de description et de mesure des résultats [H. Löning et *al.* 1998, p. 176-177]. Malgré tout, ce contrôle permet de repérer les apprentissages et désapprentissage organisationnels pouvant survenir en cours de saison, et d'agir en conséquence.

Enfin, un club professionnel étant confronté à la fois à des impératifs économiques et sportifs, se pose la question de la définition de ses objectifs et de la mesure de ses résultats. Au-delà du simple souhait de survie, deux modèles coexistent. Le modèle américain où les clubs sont généralement perçus comme maximisateurs de profits et le modèle européen où ils cherchent plutôt à maximiser leurs performances sportives sous la contrainte d'un budget équilibré [J.F. Bourg, J.J. Gougnet 1998, p. 129]. Dans le cas français, l'objectif est pour l'élite de se maintenir (avec une perspective de qualification à une compétition européenne) et

de progresser pour les autres (surtout éviter la relégation), sous la contrainte de ne pas dégager de déficit, puisque cela peut entraîner des sanctions décidées par l'autorité de tutelle.

## 2. Analyse empirique : les résultats issus de quelques monographies

Nous recourons à des monographies<sup>3</sup> complétées par des entretiens avec la DNCG. Une démarche plus exhaustive (enquête par questionnaires) ne nous semble pas envisageable en raison des difficultés d'accès à l'information compte tenu du caractère relativement secret du milieu sportif, de surcroît pour un sujet abordant des aspects financiers. Nos résultats se fondent sur quelques clubs avec une incertitude particulière (deuxième niveau sur l'échelle de H. Courtney et *al.* 1997), ils devront par la suite être confirmés par des analyses complémentaires portant sur un échantillon plus important et sur d'autres organisations.

L'analyse s'appuie sur cinq clubs plus ou moins représentatifs des situations d'incertitude que l'on peut rencontrer :

- trois équipes de première division. Deux évoluent depuis de nombreuses années en D1, essentiellement en haut de tableau, avec l'enjeu de participer aux compétitions européennes, alors que la troisième, après un parcours plus chaotique, espère se maintenir durablement et rejoindre l'élite ;

- deux clubs de D2. Une équipe vise le maintien de sa position acquise de longue date (première moitié du tableau) tandis que l'autre souhaite réintégrer la D1 après une courte expérience d'une année.

Précisons que les clubs sont tenus d'appliquer le plan comptable professionnel défini par la Ligue et de produire des états annuels (30 juin) et semestriels (31 décembre) visés par un commissaire aux comptes. Ces documents, souvent accompagnés de comptes trimestriels laissés à leur initiative, leur permettent de se faire une opinion d'ensemble de leur

---

<sup>3</sup> Elles sont construites à partir d'entretiens semi-directifs (deux ou trois par club d'une durée comprise entre 1h et 1h 30) avec le directeur général et/ou le directeur financier ou le contrôleur de gestion, et de l'analyse des documents internes de gestion.

situation financière *a posteriori* sans possibilité d'analyse approfondie et de prise en compte de l'incertitude inhérente à leur activité. Les clubs peuvent donc souhaiter un découpage analytique (2.1.) prolongé d'un véritable système budgétaire (2.2.) avec un contrôle dans le cadre d'un *reporting* complété d'indicateurs de gestion non financiers (2.3.).

### **2.1. Structuration de la comptabilité de gestion : par compétition ou par centre de responsabilité**

La mise en place d'une comptabilité de gestion permet d'affiner l'information comptable et ainsi de disposer de données plus précises sur le fonctionnement du club afin d'améliorer la pertinence des décisions. Dans le sport spectacle, la notion de produit étant plus problématique, il est impossible de calculer leurs coûts à l'instar d'une entreprise classique. Il n'existe pas de centres d'analyse au sens de localisation des dépenses et des recettes indirectes pouvant ensuite être rattachées aux produits en fonction de leur consommation d'unités d'œuvre.

Seuls les trois clubs de D1 disposent d'une comptabilité de gestion opérationnelle. Deux adoptent un découpage par centre de responsabilité qui dépend de leur structure organisationnelle et des inévitables conventions qu'ils sont amenés à prendre. Dans ses grandes lignes, le schéma analytique est le suivant. Les activités commerciales (billetterie/abonnements, loges, *sponsoring*, publicité, produits dérivés) constituent des centres de profit (éventuellement des centres de recettes). La direction sportive se décompose en plusieurs centres de coûts discrétionnaires : joueurs (masse salariale), intendance technique et médicale, frais de déplacement et d'hébergement, équipement. C'est également le cas des frais d'organisation et de sécurité des matches et des frais généraux qui peuvent comprendre plusieurs sections selon la fonction concernée (sportive, commerciale ou administrative).

Ce découpage ne semble pas pleinement satisfaisant pour apprécier les performances de chaque responsable. En effet, il est difficile de distinguer ce qui relève de leur action ou des résultats sportifs. Ils risquent d'ailleurs d'invoquer l'aléa sportif chaque fois qu'ils obtiennent des performances décevantes. Certaines épreuves étant plus aléatoires (coupe

de la Ligue, coupe de France, matches européens), il paraît donc pertinent de les isoler. C'est la solution choisie par le troisième club qui retient un découpage par compétition avec, en plus, deux centres de profit indirects : *sponsoring* et produits dérivés. Seul le championnat de France (par définition moins sujet à l'aléa sportif) fait l'objet d'une analyse détaillée par centre de responsabilité. Cette comptabilité de gestion combine à la fois un découpage par compétition et par centre de responsabilité.

Distinguer le championnat des compétitions plus aléatoires permet de mieux responsabiliser les différents membres du club en les engageant sur les seuls éléments qu'ils maîtrisent réellement. Le bon déroulement de leur activité n'est plus perturbé par l'aléa sportif inhérent aux autres épreuves. Le risque est alors de voir l'organisation se désintéresser et ne pas s'impliquer pour tout ce qui relève des compétitions plus incertaines, celles-ci n'étant pas associées à des individus particuliers. En fait, ces épreuves peuvent également donner lieu à une responsabilisation à condition d'adopter une mesure des performances plus souple s'appuyant sur la capacité à s'adapter au mieux aux conséquences de l'aléa sportif.

Par ailleurs, retenir un découpage par compétition permet une plus grande réactivité en facilitant l'évaluation financière de résultats sportifs différents des hypothèses de départ. Les quatre autres clubs mènent également une analyse par compétition afin d'estimer la marge directe dégagée par chaque épreuve et de calculer le niveau acceptable des primes de joueurs. Cette analyse est néanmoins réalisée ponctuellement en fonction des besoins et de façon extra-comptable.

Depuis la saison 1999/2000, la DNCG impose aux clubs une comptabilité de gestion s'appuyant sur un découpage par compétition. Elle souhaite ainsi leur apporter un meilleur conseil grâce à une information plus fine et comparative et leur fournir des statistiques permettant la pratique d'un *benchmarking* efficace. Cependant, cette exigence entre en concurrence directe avec leur propre comptabilité analytique, d'où la coexistence d'un double système (sauf à disposer d'un découpage par compétition). Malgré tout, cette innovation constitue une réelle avancée

pour les petits clubs qui ne disposent pas toujours d'un tel outil à l'image des deux équipes de D2.

## **2.2. Comptes prévisionnels et budgets**

La Ligue rend obligatoire la présentation de comptes prévisionnels très complets pour la mi-mai et l'analyse des effets d'un scénario de crise. Les résultats sportifs et financiers de la saison en cours n'étant pas encore connus, une réactualisation est demandée pour la mi-novembre. À cette date, le championnat a repris depuis trois mois, le club connaît mieux les potentialités de sa nouvelle équipe ; la masse salariale et un certain nombre de recettes sont alors fixés.

Ces prévisions (visées par le commissaire aux comptes) amènent les clubs à faire de la prospective et ainsi tester la faisabilité de leur stratégie sportive et financière. Elles permettent également de définir le montant acceptable de charges de personnel et donc les recrutements et les transferts à envisager. Pour éviter que les clubs limitent leur prospective et leur analyse à la saison à venir, la DNCG impose aussi un plan de financement et un compte de résultat prévisionnel triennaux.

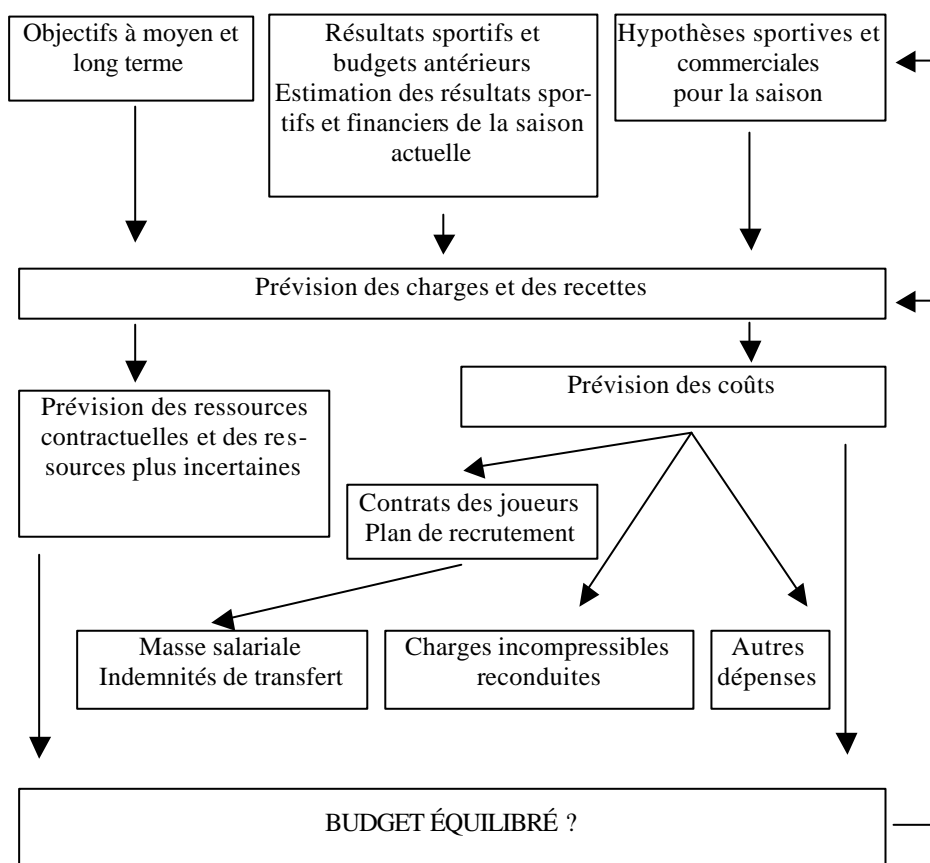
Dans les deux clubs de D2, les comptes prévisionnels sont élaborés par la direction sans participation des différents responsables d'activité. Les prévisions se limitent à une extrapolation des recettes et des charges (hors joueurs) de la saison en cours pour obtenir, par différence, le montant maximum acceptable de masse salariale. Cela traduit une absence réelle de réflexion et de gestion stratégique en amont. Par ailleurs, ces documents ne peuvent pas être assimilés à un quelconque système budgétaire. Il s'agit de prévisions par nature et non par centre de responsabilité. De plus, les réalisations ne font pas l'objet d'une comparaison formalisée avec les prévisions.

En ce qui concerne les trois clubs de première division, ils commencent par étudier les conséquences financières des différents scénarios sportifs envisageables. Puis, ils retiennent une hypothèse par compétition. La figure 1 expose leur processus de prévision.

Le championnat de France donne lieu à une hypothèse de classement et du nombre de points. Quant aux autres compétitions, elles sont par

nature plus aléatoires en raison du tirage au sort avec une élimination directe (sur un match) pour les coupes de France, de la Ligue, sur matches aller/retour pour la coupe UEFA et avec une organisation par poule pour la ligue des champions (ce qui limite un peu l'aléa). Face à cette incertitude, on rencontre deux conceptions d'élaboration des prévisions qui traduisent une attitude stratégique différente :

**Figure 1 - Le processus de prévision**



- retenir des scénarios prudents. Il s'agit de définir une hypothèse raisonnable ou « moyenne basse » pour le championnat de France et de s'appuyer sur un scénario sûr pour les compétitions plus sujettes à

l'aléa : le premier tour (c'est-à-dire un match pour les coupes de France et de la Ligue, et six matches pour la ligue des champions puisque les poules comprennent quatre équipes avec des matches aller/retour). Cette solution limite l'impact de mauvaises performances sportives. En raison des hypothèses minima retenues (le nombre de tours dont on est sûr), les compétitions (hors championnat) ne doivent pas poser de problèmes financiers conséquents. Au-delà, chaque tour supplémentaire fait l'objet d'une évaluation des charges et des recettes générées de telle sorte que les primes variables des joueurs n'excèdent pas le bénéfice susceptible d'en être retiré. Finalement, les clubs adoptent un raisonnement marginal pour ces épreuves. En caricaturant, seules des variations importantes de classement au championnat risquent d'entraîner des conséquences financières dommageables. Les clubs tentent ainsi de neutraliser l'impact financier des épreuves les plus aléatoires.

- se donner les moyens de la réussite en adoptant une démarche résolument proactive en anticipant et façonnant son avenir par la définition d'objectifs sportifs réfléchis qui se veulent ambitieux. Il s'agit, par exemple, de retenir comme hypothèses : une place parmi les cinq premiers du championnat, trois matches sur les coupes de France et de la Ligue, et les huitièmes de finale pour la coupe UEFA, soit trois tours gagnants. Cette solution présente quelques risques. Si les performances sportives ne sont pas conformes aux prévisions, elles peuvent se traduire par une dégradation du résultat comptable en raison du caractère fixe des charges et aléatoire de certaines recettes. Pour une meilleure visibilité, il est donc nécessaire de réviser les budgets après le *mercato* (comme pour les autres clubs) mais également lors de chaque contrôle budgétaire pour tout événement ayant des conséquences financières importantes. Cette situation suppose aussi l'existence de réserves disponibles accumulées au cours des saisons précédentes, à moins de bénéficier d'un soutien financier puissant (actionnaires privés ou publics). Cette condition s'avère d'autant plus nécessaire que la DNCG veille à ce que le prévisionnel soit cohérent et non déficitaire, sous peine pour le club de s'exposer à des sanctions (rétrogradation, limitation de la masse salariale ou du recrutement).



Pour les trois équipes de D1, ces prévisions débouchent sur un système budgétaire calqué sur le découpage analytique. L'outil permet une maîtrise, à la fois, des individus en les responsabilisant<sup>4</sup> et de l'environnement par une démarche prospective privilégiant le risque zéro ou en se situant dans une approche résolument proactive. Dans le premier cas, le club subit son environnement et ne définit pas d'hypothèses sportives optimistes susceptibles de dynamiser l'ensemble de l'organisation. Cette attitude (retenue par deux clubs) risque de s'accompagner d'un appauvrissement de la gestion stratégique, le club éprouvant des difficultés à se projeter dans l'avenir, l'incertitude inhérente à son activité s'accroissant avec l'éloignement de l'horizon temporel. Dans le second cas, l'organisation définit des objectifs ambitieux et les moyens de les atteindre, ce qui donne du sens à l'action et pousse chacun à travailler dans la direction indiquée. Le club qui adopte cette démarche dispose en amont de plans stratégiques à trois ans avec des objectifs sportifs et financiers qui traduisent une progression régulière d'une année sur l'autre. Par ailleurs, pour ne pas pénaliser ses différents responsables suite à des performances sportives décevantes, les compétitions les plus aléatoires sont isolées au niveau de centres particuliers comme nous avons pu le constater précédemment.

### ***2.3. Le reporting et les éléments non financiers : des indicateurs de performance économique et sportive***

Le système budgétaire se traduit par l'élaboration de «comptes d'exploitation» réguliers (mensuel ou trimestriel) par centre de responsabilité pour faire le point, détecter un éventuel dérapage et évaluer son ampleur. Leur agrégation aboutit à un *reporting* global sous forme de compte de résultat en liste ou de soldes intermédiaires de gestion avec une distinction possible entre le chiffre d'affaires défini en début de saison (*sponsors*, subventions, droits de télévision...) et le chiffre d'affaires plus aléatoire (billetterie, publicité, produits dérivés...) qui dépend partiellement des résultats sportifs. Le groupement disposant d'une

---

<sup>4</sup> Excepté un club en raison de sa culture d'entreprise (collégialité des décisions) qui rend inopérante et inacceptable toute tentative de responsabilisation.

comptabilité de gestion avec un découpage par compétition adopte une position plus originale avec le calcul d'une marge brute totale devant financer la masse salariale et les frais de fonctionnement. Cette marge brute résulte des marges directes dégagées par chaque compétition et par les deux centres de profit indirects : *sponsoring* et produits dérivés. Dans tous les cas, ces pratiques distinguent le résultat opérationnel (hors transfert) du résultat sur opérations de joueurs qui ne relève pas de l'exploitation « normale » et, surtout, s'avère très incertain.

Le contrôle met en lumière les écarts existant entre les réalisations et le budgété (mois par mois, en cumul et en pourcentage) et, éventuellement, par rapport au réalisé de la saison passée. Cette dernière possibilité n'est pas toujours utilisée en raison de calendriers sportifs différents d'une saison sur l'autre ou d'une certaine instabilité des budgets suite à des niveaux de compétition très différents. Les groupements sportifs souhaiteraient également réaliser un véritable *benchmarking* grâce aux informations de la Ligue (dont la base de données va d'ailleurs considérablement s'enrichir avec l'approche analytique standard qu'elle impose désormais). Mais, pour l'instant, ils ne reçoivent que des statistiques portant sur les comptes annuels de leurs partenaires.

Ce *reporting* vise à contrôler la délégation de responsabilité et surveiller le bon déroulement de la saison. Il s'accompagne de « tableaux de bord » dont le contenu et la fréquence diffèrent selon le degré d'incertitude qui affecte les différents éléments concernés.

Ainsi, au début du championnat, les clubs suivent très rigoureusement (fréquence quotidienne ou hebdomadaire) le nombre d'abonnements et de loges vendus complétés éventuellement des recettes et d'indicateurs variés tels que le taux de remplissage, le prix moyen... Ils portent également une attention particulière aux contrats de *sponsoring* au fur et à mesure de leur conclusion. Ce suivi doit leur permettre de réagir en temps réel avant que le chiffre d'affaires de ces activités soit définitivement fixé. Passés les premiers mois de la saison, les clubs se contentent de surveiller le bon déroulement des paiements.

En revanche, l'activité marchandisage beaucoup plus sujette aux variations des résultats sportifs donne lieu à un suivi permanent des ventes (plus fréquent que le suivi budgétaire). Pour la même raison, une ana-

lyse match par match (à domicile), plus ou moins détaillée, est réalisée. Elle s'intéresse au nombre de spectateurs total (par rencontre et en cumulé) avec éventuellement le détail par zone tarifaire et une comparaison avec les prévisions. Elle peut s'accompagner du calcul des recettes de billetterie (comparées au budget), voire de la marge partielle dégagée par le match, c'est-à-dire les ventes de billets diminuées des frais d'organisation et de sécurité. D'autres indicateurs complètent parfois ce suivi : le prix moyen de la place par match, le taux de remplissage, le nombre de places à tarif réduit... Dans le même temps, il convient d'apprécier le « niveau de production » de la rencontre (victoire/défaite, nombre de points au classement, nombre de buts marqués ou encaissés, qualité du jeu et du spectacle).

Quant à la masse salariale, elle constitue le poste de charges le plus important et elle est dépendante des performances sportives en raison des primes variables. Cette situation justifie une surveillance rigoureuse avec un tableau régulier très détaillé reprenant, par joueur, les différents éléments de sa rémunération. Certains établissent également des fiches par joueur centralisant leur état civil, leur carrière sportive, leurs performances au sein du club, leur rémunération et leur dossier médical. Ces fiches sont particulièrement appréciées par les dirigeants qui disposent ainsi d'une synthèse sur chaque membre de l'équipe.

Enfin, les clubs peuvent subir de fortes variations de trésorerie à l'origine de sérieuses difficultés, lorsqu'ils ne disposent pas d'un fonds de roulement conséquent et/ou d'un soutien important (collectivités ou capitaux privés) jouant le rôle de régulateur. La fréquence du suivi de trésorerie est fonction des risques encourus.

Tous ces développements nous conduisent aux trois enseignements suivants :

- les activités sensibles à l'aléa sportif font l'objet d'un contrôle plus strict, ce qui se traduit par des « tableaux de bord » permettant une analyse plus fine et une meilleure réactivité que le système budgétaire ;
- les informations opérationnelles alimentent également la réflexion de la direction alors que seuls les indicateurs de résultat devraient remonter (de surcroît avec une délégation des responsabilités). Cette situation s'explique par un centralisme informel persistant compte tenu de

la taille relativement réduite des clubs et par l'incertitude de l'activité. Le suivi des éléments opérationnels permet de mesurer plus rapidement l'incidence de résultats sportifs non conformes aux scénarios initiaux, situation susceptible de remettre en cause la stratégie et, à ce titre, nécessitant éventuellement une réorientation rapide ;

- le suivi se caractérise par une forte dominante financière. Les tableaux de bord de gestion intègrent peu d'indicateurs physiques, notamment de mesure de la qualité et du service au client tels que le nombre de réclamations et leur nature, le temps d'attente au guichet, le nombre de vols et d'accrochages par match, la qualité perçue du service d'accueil et de restauration des loges, etc. Néanmoins, la taille de l'organisation laisse à penser que les responsables concernés disposent d'une connaissance intuitive de ces différents éléments, d'autant plus qu'ils assistent aux matches de leur équipe. Ils peuvent ainsi s'assurer du bon fonctionnement de leurs services mais également des forces et des lacunes sur le plan sportif.

## **Conclusion**

Cette recherche vise à enrichir les travaux sur le contrôle de gestion dans un contexte d'incertitude élevée, en l'occurrence dans le cadre du sport spectacle. L'analyse a dégagé plusieurs solutions complémentaires permettant une meilleure contrôlabilité :

- adopter une démarche proactive par la définition d'objectifs volontaristes permettant à l'organisation d'anticiper et de façonner son avenir plutôt que de se contenter d'une approche prospective privilégiant le risque zéro sous prétexte que l'on n'est jamais sûr de rien en situation d'incertitude ;

- isoler l'aléatoire en distinguant les activités selon le niveau d'incertitude. Cela permet une meilleure responsabilisation avec une évaluation des performances plus souple en milieu incertain et une évaluation mesurant la capacité à s'adapter ;

- privilégier une forte réactivité en mettant l'accent sur les éléments plus aléatoires, avec un suivi rigoureux et une remontée à la direction

des indicateurs opérationnels permettant de prendre rapidement la mesure de la situation.

Le contrôle de gestion peut donc constituer un outil efficace de délégation des responsabilités (à condition de bien distinguer les activités selon leur incertitude) mais aussi un outil de direction générale poussant chacun dans le sens d'objectifs ambitieux (démarche proactive) et permettant d'apprécier en temps réel les conséquences de résultats sportifs différents des hypothèses de départ.

Ces conclusions, issues de l'analyse de clubs de première division, ne concernent pas les deux équipes de D2. L'incertitude ne semble pas avoir d'incidence particulière sur leur système de contrôle. Ce phénomène s'explique sans doute par un aléa sportif moins important. En effet, l'enjeu se situe surtout au niveau du championnat de France, le succès aux compétitions plus aléatoires étant peu probable. Par ailleurs, ces clubs ne disposent pas d'outils de gestion formalisés à l'exception de ceux imposés par la DNCG complétés d'un système d'information sommaire. Cette situation s'explique surtout par la taille de l'organisation qui se traduit par un manque criant de moyens, et des dirigeants souvent amenés à agir dans l'urgence.

Finalement, le problème de la contrôlabilité des clubs professionnels tient à la difficulté à définir et surtout à maîtriser le produit sportif, ce qui peut avoir des effets importants sur les résultats de l'organisation à court et long terme. Néanmoins, cette situation évolue. Depuis quelques temps, les équipes bénéficiant d'une forte notoriété tentent de développer des activités en dehors du champ de la compétition pour se soustraire au seul arbitrage du sport. Ainsi, les clubs anglais les plus prestigieux se sont lancés dans la restauration, l'hôtellerie, l'édition, les services financiers, le métier de voyageur, la gestion de musées... [Deloitte & Touche 1999, p. 23-24]. Leur activité sportive devient une vitrine commerciale. À terme, l'incertitude actuelle qui repose sur l'omnipotence de l'aléa sportif perdra de sa vigueur. Leurs produits (à l'exception du match) deviendront contrôlables, facilitant ainsi la mesure et la maîtrise de leurs conséquences financières.

## Bibliographie

Ausseau P. [1997], « Le contrôle de gestion du sport professionnel : l'exemple du basket-ball français », Mémoire d'expertise comptable, Paris.

Bayle E. [1999], « Management et performance des organisations à but non lucratif : le cas des fédérations sportives nationales », Thèse de l'Université de Limoges, novembre.

Berland N. [2000], « Fonctions du contrôle budgétaire et turbulence », in *Risques et comptabilité*, 21e congrès de l'Association Française de Comptabilité, Angers.

Bouquin H. [2000], « Contrôle et stratégie » in B. Colasse (Éd.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica.

Bouquin H. [1997], *Le contrôle de gestion*, PUF, 3<sup>e</sup> éd.

Bourg J.F., Gougnet J.J. [1998], *Analyse économique du sport*, PUF.

Burlaud A., Gibert P. [1984], « L'analyse des coûts dans les organisations publiques : le jeu et l'enjeu », *Politiques et Management Public*, hiver, p. 93-117 repris dans A. Burlaud, C. Simon [1993], *Comptabilité de gestion*, Vuibert.

Cairns J., Jennett N., Sloane P.J. [1986], « The Economics of Professional Team Sports : A Survey of Theory and Evidence », *Journal of Economic Studies*, vol. 13, n° 1, p. 1-80.

Chatelain S. [1998], « Du budget administratif au budget outil de gestion. Le cas des musées français », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 3, septembre, p. 5-33.

Chenhall R., Morris D. [1986], « The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems », *The Accounting Review*, vol. 66, n° 1, p. 16-35.

Courtney H., Kirkland J., Viguerie P. [1997], « Strategy under Uncertainty », *Harvard Business Review*, November-December, p. 67-79.

Deloitte & Touche [1999], *Annual Review of Football Finance 1998*, August.

Durand C. [1996], « Les relations entre le sport professionnel et les collectivités locales depuis 1975 », in *Premières Rencontres Ville-*

*Management : Le Maire-Entrepreneur*, Biarritz, Presses Universitaires de Pau, p. 297-318.

Gervais M. [2000], *Contrôle de gestion*, Économica, 7<sup>e</sup> éd.

Gervais M., Thénet G. [1998], « Planification, gestion budgétaire et turbulence », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 3, septembre, p. 57-84.

Gordon L., Narayanan V. [1984], « Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organizations Structure : An Empirical Investigation », *Accounting Organizations and Society*, vol. 9, n° 1, p. 33-47.

Govindarajan V. [1984], « Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation : An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable », *Accounting Organizations and Society*, vol. 9, n° 2, p. 125-135.

*L'Expansion* [1999], « Le nouvel âge d'or du foot business », n° 591, 18 février – 3 mars, p. 37-50.

Lauzel P., Teller R [1997], *Contrôle de gestion et budgets*, Sirey, 8<sup>e</sup> éd.

Longeaux (de) D. [1977], « Le contrôle de gestion en période incertaine », *Revue Française de Gestion*, mars-avril, p. 14-19.

Löning H., Pesqueux Y. et al. [1998], *Le contrôle de gestion*, Dunod.

Loret A. et al. [1993], *Sport et management - De l'éthique à la pratique*, Dunod.

Méric J. [2000], « Temps et contrôle de gestion », in B. Colasse (Éd.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Économica.

Minquet J.P. [1992], « Le produit sport », *Revue Française de Marketing*, n° 138, p. 27-35.

Pigeassou C. et al. [1997], *Management des organisations de services sportifs*, PUF.

Simons R. [1987], « Planning, Control, and Uncertainty : A Process View », in X. Bruns, R. Kaplan (Eds.), *Accounting and Management : Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press.

Teller R. [1976], *Le contrôle de gestion en avenir incertain*, Dunod.