



HAL
open science

Sport spectacle et contrôle de gestion : utopie ou réalité ? Etude des clubs de football professionnel

Lionel Touchais

► **To cite this version:**

Lionel Touchais. Sport spectacle et contrôle de gestion : utopie ou réalité ? Etude des clubs de football professionnel. 21ÈME CONGRES DE L'AFC, May 2000, France. pp.CD-Rom. halshs-00587514

HAL Id: halshs-00587514

<https://shs.hal.science/halshs-00587514>

Submitted on 20 Apr 2011

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.

Sport spectacle et contrôle de gestion : utopie ou réalité ?

Etude des clubs de football professionnel

Lionel Touchais¹

Résumé

L'évolution du sport spectacle et la cohabitation désormais inévitable entre les logiques sportive et économique, se traduisent par une évolution des pratiques de gestion. Cet article, qui s'appuie sur cinq clubs de football professionnel, analyse les difficultés et les solutions envisageables pour un contrôle de gestion efficace de cette activité.

Mots clés : sport spectacle, aléas du jeu, contrôle de gestion

Abstract

The development of professional sport and the current inevitable link between the sporting ethos and business goals has resulted in certain practical changes in management. This article which is based on the analysis of five professional football clubs, examines the problems and possible solutions necessary to produce an effective management control.

Keywords : professional sport, risk, management control

¹ Maître de conférences, CREREG, Université de Bretagne Sud, 1 rue de la Loi, 56000 Vannes. Téléphone : 02-97-01-26-45 et télécopie : 02-97-01-26-20 - Courrier électronique : Touchais@univ-ubs.fr.

Le sport synonyme d'entretien de son 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) ne se confond pas avec le *sport spectacle* qui tend à se professionnaliser depuis quelques années. Le football, précurseur de cette professionnalisation, voit d'ailleurs ses clubs les plus prestigieux investis par de grandes entreprises telles que Canal+ (PSG), Pinault (Stade Rennais), Adidas (OM), M6 (Girondins de Bordeaux)... 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 qui peut favoriser des dysfonctionnements tels que les problèmes de dopage, de tricherie et de malversations financières.

Pour des raisons historiques, le sport s'est longtemps tenu en marge de toute réflexion managériale mais, face à ces évolutions, les pratiques de gestion des clubs professionnels sont inévitablement appelées à se modifier. En effet, au-delà de quelques différences tenant aux objectifs et aux particularités du sport spectacle, les clubs rencontrent les mêmes difficultés que les autres organisations. Loret [1993, p. 14] considère d'ailleurs qu'il n'existe aucune raison objective pour que leurs outils diffèrent. En revanche, il juge nécessaire de réfléchir à la meilleure façon de les utiliser et de les adapter.

Jusqu'à présent, le vaste champ d'investigation que constitue le sport spectacle est resté peu exploré en raison, d'après P. Mignon [1998, p. 11], de la forte connotation culture populaire associée au sport et, à ce titre, de sa faible légitimité. Dans le cadre de cet article, nous portons notre attention sur le contrôle de gestion. Nous tentons d'identifier les besoins de gestion des clubs professionnels et les moyens d'information, de pilotage et de contrôle leur permettant d'y répondre. En d'autres termes, quels obstacles rencontrent-ils ? Quels sont les principaux axes d'analyse et les principes guidant leur gestion ? A cette fin, nous nous concentrons uniquement sur le football professionnel qui mobilise le plus d'argent et où se situent les enjeux économiques les plus importants.

Dans un premier temps, nous nous intéressons aux particularités du sport spectacle. Puis, nous analysons les pratiques développées aujourd'hui par les clubs professionnels de football.

1. Les particularités du sport spectacle

Les particularités du sport spectacle se situent à deux niveaux. Il s'agit, d'une part, de l'environnement propre aux clubs sportifs professionnels qui nous amène à constater l'existence d'un contrôle parallèle, d'origine externe, d'autre part, du processus de production qui permet de prendre conscience des réelles difficultés que soulève un contrôle de gestion efficace du sport spectacle.

1.1. L'environnement des clubs sportifs professionnels : vers un contrôle externe original

Les clubs évoluent dans un environnement particulier avec comme interlocuteurs : la filière sportive, les sponsors et éventuellement des actionnaires.

1.1.1. La fédération sportive et le contrôle de tutelle

Les clubs professionnels doivent être affiliés à la fédération qui, pour un sport donné, a reçu délégation du Ministre de la jeunesse et des sports pour organiser des compétitions. Ils s'engagent alors à respecter les statuts et règlements de la fédération qui peut déléguer la gestion de son secteur professionnel à un organisme doté de la personnalité morale : une ligue professionnelle¹. En d'autres termes, le club est tenu à un certain nombre d'obligations, notamment de gestion, assorties de contrôles et d'éventuelles sanctions afin d'assurer le bon déroulement de la compétition.

Au niveau du football, la DNCG (Direction Nationale du Contrôle de Gestion), organisme de contrôle rattaché à la ligue, impose un certain nombre d'obligations financières et de gestion :

- un plan comptable professionnel avec des états annuels et semestriels formalisés,
- des documents prévisionnels très complets qui font l'objet d'une révision en cours de saison,
- la présentation de comptes « équilibrés » (non déficitaires) sous peine de rétrogradation, de limitation de la masse salariale ou du recrutement.

Cette structure a permis un véritable assainissement de la situation financière du football professionnel. Elle a par ailleurs rempli un rôle de structuration et d'apprentissage en imposant des outils de gestion qui, même s'ils ne répondent pas totalement aux besoins des clubs, leur ont permis de se familiariser avec des pratiques désormais courantes dans les entreprises.

1.1.2. Les sponsors publics et privés

Le sport professionnel et le football en particulier, en raison de son importante couverture médiatique et de son contenu émotionnel élevé, constitue un formidable vecteur de communication et de promotion pour les collectivités territoriales souhaitant améliorer leur image et leur notoriété, dans l'attente de retombées économiques², sociales et pour quoi pas électorales. Cependant, les subventions devaient cesser d'exister au 31/12/99 dès lors qu'il s'agissait de clubs ayant dépassé un certain niveau de recettes ou de rémunérations (cas du football professionnel). Cette situation risquait de soulever de réelles difficultés aux plus petits groupements sportifs. La loi du 28 décembre 1999 rétablit la possibilité d'octroi de subventions publiques plafonnées sous réserve désormais de missions d'intérêt général à définir dans le cadre d'un décret d'application ultérieur (probablement la formation et l'insertion professionnelle des sportifs...). De la même façon, de nombreuses entreprises s'appuient sur le sport à des fins de communication interne (mobilisation du personnel) et externe (notoriété des marques), sans oublier les éventuelles retombées politiques attendues par certains dirigeants.

Ces financements (public ou privé) se traduisent souvent par un véritable partenariat fondé certes sur une relation de confiance réciproque mais également sur un contrôle contractuel « avec une définition a priori et un contrôle a posteriori du contenu non sportif de la prestation » [Minquet, 1992, p. 33]. Ainsi, les règles du jeu d'une telle collaboration (les droits et obligations de chaque partie et les sanctions en cas de non-respect) sont définies pour une meilleure efficacité et prévenir toute dérive. Dans le cas de concours financiers d'origine publique, il s'agit d'ailleurs d'une obligation puisque les partenaires doivent conclure une

¹ Dans le football, il s'agit de la Fédération Française de Football (FFF) et de la Ligue Nationale de Football (LNF).

² Difficiles à évaluer malgré l'existence de méthodologies présentées par Bourg et Gougnet [1998].

convention (ou contrat d'objectif) déterminant leurs engagements respectifs¹.

1.1.3. Evolution de ce partenariat : d'une relation contractuelle vers l'actionnariat

Pour mieux contrôler l'usage de leurs fonds et mieux gérer les retombées de leurs investissements, les sponsors peuvent souhaiter être associés à la gestion du groupement sportif. Cela a été rendu possible avec le développement de nouvelles structures juridiques qui ont comme objectifs : une transparence et un contrôle financier plus rigoureux, et le développement des financements extérieurs. La loi du 16 juillet 1984 oblige les clubs (association loi 1901) dépassant le seuil de 7,5 millions de francs de recettes ou de 5 millions de francs de rémunérations² (le cas du football professionnel) à constituer une société commerciale régie, pour l'essentiel, par la loi du 24 juillet 1966 (sur les sociétés commerciales)³.

Cette évolution du partenariat s'accompagne d'une évolution du contrôle. Désormais, les investisseurs (collectivités territoriales ou capitaux privés) sont plus à même de surveiller la gestion de leur club et de peser directement sur ses décisions avec une participation active au conseil de surveillance / directoire ou au conseil d'administration et en plaçant leurs hommes aux postes clés. Cela se traduit par une rationalisation et une rigueur financière plus conséquente qui s'expliquent également par la présence obligatoire d'un commissaire aux comptes⁴, gage d'une meilleure information et du bon déroulement de la vie sociale.

Un financement public (subvention ou participation au capital) peut également s'accompagner, sous certaines conditions⁵, d'un contrôle juridictionnel (vérification des comptes et de la gestion des groupements sportifs par la Chambre Régionale des Comptes), d'un contrôle administratif (contrôle par le préfet de la légalité des actes des collectivités et examen de la gestion des clubs par l'Inspection générale de l'administration du ministère de l'intérieur et l'Inspection générale des finances) et d'une obligation de transparence pour la collectivité (elle doit joindre, en annexe de ses documents financiers, le détail des concours attribués et, dans certains cas, le bilan certifié conforme du dernier exercice des groupements

¹ A tel point que l'on peut légitimement s'interroger sur la notion de subvention dans le cas des collectivités territoriales et la remplacer par le terme plus approprié de « sponsoring public ».

² Décret du 17 juin 1999.

³ Trois structures juridiques sont possibles. Il s'agit de l'Entreprise Unipersonnelle Sportive à Responsabilité Limitée (EUSRL) pour les associations qui ne souhaitent pas ou ne trouvent pas de partenaires financiers extérieurs et de deux sociétés anonymes spécifiques : la SAOS (Société Anonyme à Objet Sportif) et la SASP (Société Anonyme Sportive Professionnelle) qui est la seule à pouvoir distribuer les bénéfices. Certains groupements sportifs présentent également la forme d'une SEMS (Société d'Economie Mixte Sportive) qui se distingue de la SAOS par la qualité publique du partenaire. Cependant, cette forme de société est mise en extinction puisque, depuis la loi modificative du 28 décembre 1999, il n'est plus possible d'en constituer de nouvelles. Notons, par ailleurs, que toutes ces structures rendent impossible, pour l'instant, toute cotation en bourse.

⁴ En raison soit de la forme juridique (SAOS, SEMS, SASP), soit d'événements ou de situations (association sportive ayant une activité économique ou ayant reçu une subvention annuelle supérieure à un million de francs), soit enfin à la demande d'une autorité sportive (obligation des clubs de football professionnel de présenter à la ligue des documents financiers visés par un commissaire aux comptes) [CNCC, 1995, p.16-20].

⁵ Cf. pour plus d'informations sur les conditions de ces contrôles et les modalités d'exercice, le Dictionnaire Permanent Droit du Sport, Editions Législatives, 1998, p. 2920-2924.

sportifs).

En dépit de la perte d'autonomie qui découle d'un financement extérieur (privé ou public), les clubs ont absolument besoin de cette manne d'argent s'ils souhaitent se maintenir à un niveau professionnel. Après une tendance à « la municipalisation du sport », les grandes équipes deviennent des filiales de groupes privés qui seuls disposent d'une envergure financière suffisante pour leur développement européen. Ces nouveaux investisseurs souhaitent dépasser l'aspect sponsoring / communication et devenir propriétaires dans la perspective d'un système plus libéral et plus ouvert leur permettant d'acquérir une activité rentable à terme. Il s'agit également de se placer sur le marché des droits de retransmission dans l'optique d'une segmentation éventuelle devant les contestations suscitées par la situation oligopolistique actuelle.

1.2. Tentative de définition du « processus de production » du sport spectacle

Avant de s'intéresser aux particularités du processus de production, il convient de s'interroger sur la nature des objectifs d'un club professionnel.

1.2.1. La mesure des résultats : performances sportives ou financières ?

Une définition précise et sans ambiguïté des objectifs de toute organisation et, par ce biais, des résultats attendus, permet d'analyser la situation et de prendre toutes décisions utiles au regard de ces objectifs. Un club sportif professionnel se trouve confronté à la fois à des impératifs économiques et sportifs. Se pose donc la question de la définition de ses objectifs et de ses résultats. S'agit-il de maximiser le bénéfice ou, au contraire, de maximiser les performances sportives ?

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 [Bourg et Gougnet, 1998, p. 129]. Pour quelles raisons ?

Aux Etats-Unis, pour participer à un championnat, le club doit acheter une « franchise » à la ligue professionnelle organisatrice. N'ayant pas à faire face à des sanctions sportives en fin de saison, puisque le risque de relégation n'existe pas, la maximisation du bénéfice est privilégiée avec des objectifs sportifs minimums. A l'inverse, dans le cas français, on constate que seuls les résultats sportifs décident du maintien, de la montée ou de la relégation. Par ailleurs, jusqu'à la dernière modification de la loi du 16 juillet 1984 qui date du 28 décembre 1999, la distribution des bénéfices était interdite puisque la Société Anonyme Sportive Professionnelle (SASP) n'existait pas. Actuellement, les objectifs des clubs sont donc plutôt d'ordre sportif : le maintien pour l'élite (avec la qualification à une compétition européenne) et la progression pour les autres (et surtout éviter la relégation), sous la contrainte de ne pas dégager de déficit puisque cela peut entraîner une limitation de leur masse salariale, voire une rétrogradation, décidée par l'autorité de tutelle. Cependant, ce modèle présente des inconvénients. En effet, une société qui se contente de rechercher l'équilibre financier, reste fragile en raison du peu de réserves accumulées pour faire face à d'éventuels mauvais résultats. Par ailleurs, dégager des excédents permet d'envisager un recrutement de meilleure qualité pour accroître les résultats sportifs de la saison suivante.

1.2.2. Opacité du processus de production du sport spectacle

L'activité sportive présente la caractéristique d'être non-reproductible. Il s'avère difficile de

fixer des « normes de production » permettant de reproduire les performances des actions passées : un bon match, une bonne saison. Il ne suffit pas de présenter, sur le papier, les meilleurs joueurs. Les résultats dépendent, certes de la qualité des entraîneurs et des joueurs sur le plan physique, affectif et psychologique mais également de la combinaison de ces compétences et de l'esprit de groupe. Il s'agit de bien gérer ces ressources afin d'éviter certains échecs retentissants. Cela dépend également dans le cas des sports collectifs, il convient de ne pas l'oublier, des performances de l'équipe adverse (production jointe), autant d'éléments difficiles à « normaliser ». Les résultats sportifs ne sont donc jamais acquis. On parle d'aléas du jeu ou plus communément de la glorieuse incertitude du sport. Finalement, il s'agit d'une activité à valeur ajoutée essentiellement humaine, ce qui rend aléatoire toute définition de la « fonction de production »¹.

Cette difficulté se trouve accentuée par le caractère ponctuel et à façon d'une rencontre sportive [Minquet, 1992, p. 30]. A la limite, chaque spectacle est unique, toute « reproduction » s'avère impossible. Par ailleurs, l'activité des clubs professionnels se rapproche de la prestation de services, ce qui renforce cette idée de non-reproductibilité. Certains des traits caractéristiques des services sportifs (au sens large) présentés par C. Pigeassou et M. Bousige [1997, p. 178-214] et tirés de recherches plus générales sur les services peuvent parfaitement s'appliquer au sport spectacle. Il s'agit de :

- l'hétérogénéité de la prestation,
- l'intangibilité du service qui traduit le caractère immatériel de la prestation,
- la simultanéité de la production et de la consommation qui implique l'absence de tout stockage et le caractère périssable de la prestation.

Cette relative opacité de la fonction de production rend délicate toute maîtrise du processus de fabrication (absence de gammes et de nomenclatures). Il n'existe pas, comme dans le domaine industriel, de relations systématiques et explicites entre les inputs et les outputs. 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 [Löning et al., 1998, p. 176-177]. Ainsi, l'efficacité s'avère difficile à quantifier et à contrôler dans l'absolu, sauf à tenter de l'améliorer par rapport aux périodes passées (référence historique) ou aux autres clubs (référence externe) dès lors qu'une telle information est disponible. Cette situation est accentuée par la difficulté à définir la notion de produit. Dans le sport spectacle, il se résume au match (rencontre de deux équipes) avec ses deux composantes : spectacle et

¹ L'importance de l'humain soulève un autre problème, sans incidence particulière au niveau du contrôle de gestion, mais essentiel du point de vue de l'analyste financier. En effet, les clubs ne sont généralement pas propriétaires de leurs locaux et de leur stade, ce qui limite considérablement le montant des immobilisations corporelles (essentiellement des agencements et des aménagements). L'actif devrait surtout comprendre des éléments immatériels, à savoir les investissements humains à l'origine des résultats du club. Or, seules les indemnités versées pour le transfert des joueurs sous contrat avec d'autres équipes sont comptabilisées en charges à répartir puis amorties sur la durée du contrat. Il conviendrait plutôt de les enregistrer en immobilisations incorporelles sans réaliser de dotations, sauf à constater un amoindrissement de leur valeur ou une impossibilité de revente avant le terme du contrat. Cet « actif humain » est donc sous-évalué, d'autant plus que la valeur des joueurs peut considérablement augmenter et que ceux issus du centre de formation ou recrutés en fin de contrat (cas peu fréquent) ne sont pas valorisés. Le bilan ne reflète donc pas du tout la valeur du portefeuille de joueurs, ce qui fait apparaître les clubs comme plus fragiles qu'ils ne le sont réellement.

performances sportives. Mesurer de telles productions, de surcroît avec un fort contenu qualitatif, émotionnel et subjectif, constitue une tâche redoutable, sinon impossible. Dans un tel cas, A. Burlaud et P. Gibert [1984, p. 343-344] précisent que le risque consiste à calculer le coût des moyens de production (de l'équipe) plutôt que le coût du produit (spectacle et résultats sportifs). A la limite, « la consommation de moyens devient synonyme de production et plus on dépense, plus on est censé produire ». Or, on constate intuitivement que les performances sportives des clubs dépendent très fortement de l'importance de leur budget, ce qui ne peut que renforcer cette idée.

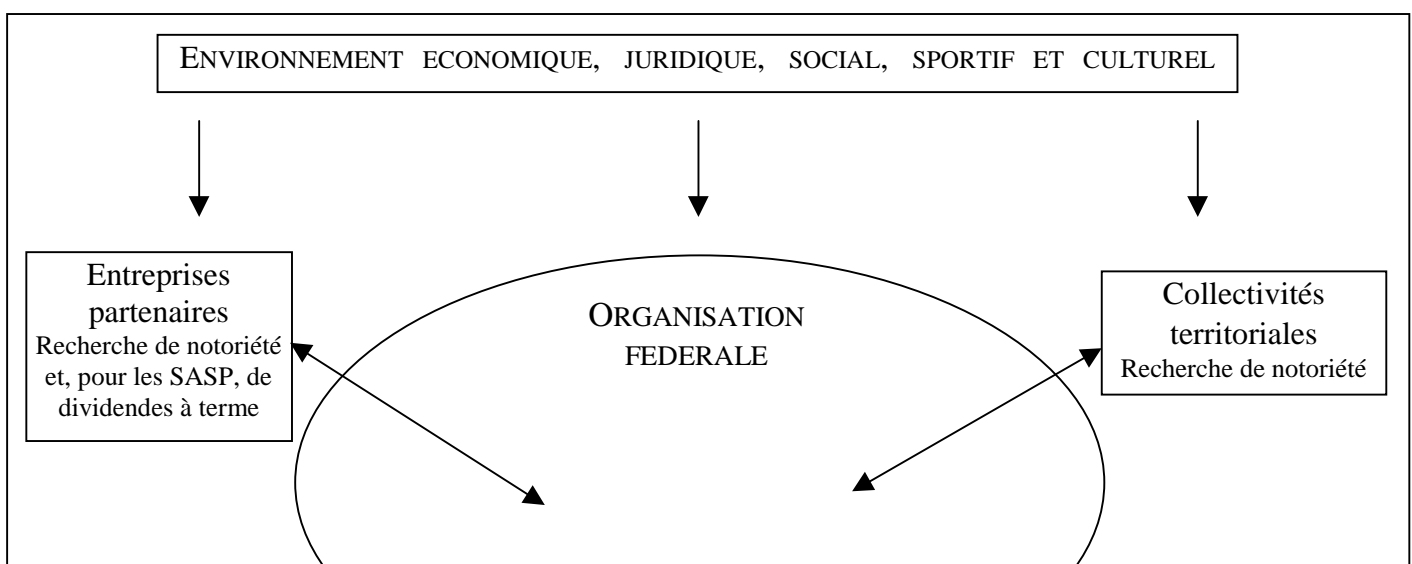
1.2.3. Existence d'une corrélation entre le budget du club et ses résultats sportifs

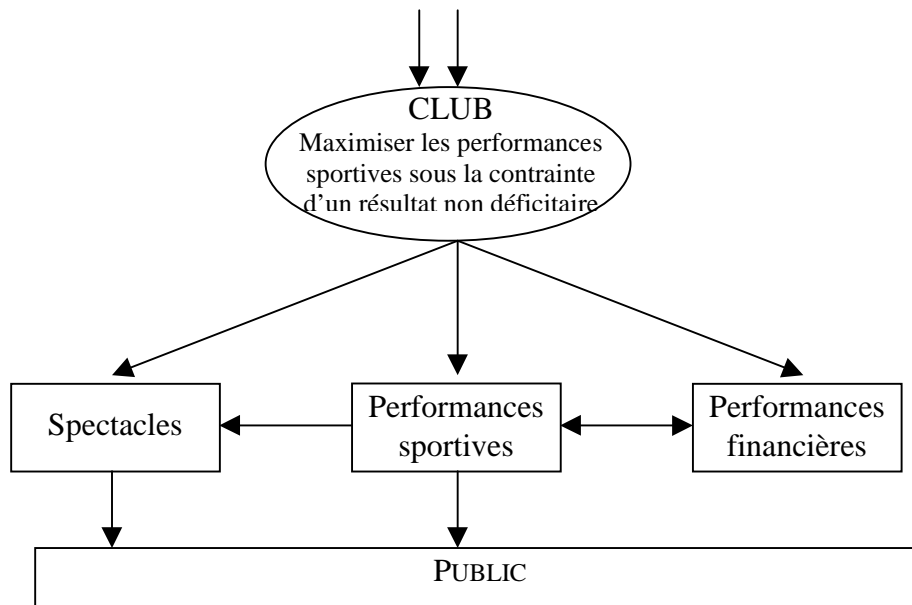
Même si une certaine incertitude accompagne le sport spectacle en raison de son caractère non-reproductible, sur une longue période, il existe une forte corrélation budget - classement [Bourg et Gouguet, 1998, p. 169-170]. En s'appuyant sur trente neuf clubs de football anglais de 1978 à 1996, Hoehn et Szymanski [1999, p. 216-217] montrent, d'une part, que l'importance de la masse salariale conduit à de meilleures performances sportives, d'autre part, que de bons résultats sur le terrain se traduisent par des recettes plus élevées.

Cette situation devient problématique quand on sait que les ressources dégagées dépendent de l'intérêt suscité dans le public, lui-même fonction de l'incertitude des rencontres sportives. L'organisation fédérale, dont les clubs professionnels relèvent, tente donc de maintenir un équilibre afin de sauvegarder une certaine concurrence. Par ailleurs et heureusement pour le sport, l'importance du budget ne conditionne pas toujours les résultats. Pour preuve, régulièrement, des équipes avec de petits budgets atteignent des places imprévisibles au début du championnat alors que de grands clubs font face à de sérieuses difficultés. S'agissant d'une mono-production fortement dépendante des performances sportives, la notion de risque (risque d'exploitation) reste très présente. Les possibilités de diversification s'avèrent très limitées, sauf à disposer d'une notoriété établie et reconnue qui concerne peu de clubs.

Pour les plus grandes équipes, même si elles sont quasiment certaines de rester dans le peloton de tête du championnat de France, l'enjeu se situe au niveau des compétitions européennes qui contribuent désormais pour une part importante de leurs revenus et sont, à ce titre, indispensables pour rentabiliser leurs investissements. Quant aux clubs se situant dans le bas du classement, ils sont fortement soumis aux aléas du jeu puisqu'il s'agit avant tout d'éviter la relégation. Compte tenu de l'importance des sommes engagées, les grandes équipes souhaitent un assouplissement des règles afin de limiter leurs risques. Il s'agit notamment d'éliminer toute incertitude quant à leur qualification pour les compétitions européennes. Afin d'éviter la naissance d'un championnat européen privé fortement doté, l'UEFA a d'ailleurs commencé à modifier, dans ce sens, le règlement de ces épreuves.

Figure 1 - Le club professionnel et son environnement





L'environnement des groupements sportifs professionnels se traduit par un contrôle des différents acteurs extérieurs (cf. figure 1), ce qui constitue autant de contraintes pour le club. Cela n'est pas sans incidence sur le contrôle de gestion (objet de cet article) que ce soit par l'intermédiaire des obligations imposées par la DNCG ou par la rationalisation des outils résultant de la participation au capital de partenaires publics et surtout privés. Ce contrôle externe et le contrôle de gestion sont deux composantes du contrôle organisationnel du club.

2. Les outils de contrôle et le sport spectacle : définition et modalités de fonctionnement

Les résultats de cette deuxième partie - en aucun cas généralisables - s'appuient, d'une part, sur des entretiens avec la Direction Nationale du Contrôle de Gestion (DNCG) de la ligue et avec cinq clubs de football professionnel¹, d'autre part, sur l'analyse des documents de gestion que ces différents interlocuteurs ont accepté de nous remettre.

Il s'agit de trois équipes de première division dont deux évoluent depuis de longues années en D1, essentiellement en haut du tableau, alors que la troisième a connu un parcours plus chaotique, et de deux clubs de deuxième division. Sur ces groupements sportifs (quatre SAOS et une SEMS), trois disposent d'outils de gestion intéressants, dont un depuis peu, à des niveaux de maturité variables. Parmi les deux autres qui s'avèrent peu outillés, un club mène actuellement une réflexion qui est sur le point d'aboutir. Notons enfin que deux équipes appartiennent à de grands groupes privés.

Nous constatons une véritable séparation des pouvoirs entre les domaines sportif et administratif qui sont chacun isolés au sein de direction particulière. Aucune confusion n'est donc a priori possible. Par ailleurs, les dirigeants des clubs proviennent de plus en plus du secteur privé, surtout en ce qui concerne les cadres chargés de la partie financière. Lorsqu'il s'agit d'une SAOS appartenant à un groupe privé, le directeur administratif et financier en est issu. Tout cela laisse supposer le développement de modes de gestion que l'on trouve dans les

¹ Au minimum, deux entretiens par club d'une durée d'une heure / heure trente avec le directeur financier.

entreprises « classiques » avec toutefois quelques aménagements pour tenir compte des particularités du sport spectacle. La fonction de contrôleur de gestion commence également à se développer (deux clubs sur cinq et un en instance d'être pourvu). Cela s'explique par une très nette volonté d'approfondir les notions de pilotage et de suivi.

Dans cette section, nous tentons de répertorier et d'analyser les pratiques de contrôle de gestion des clubs de football professionnel en dépassant le seul aspect de leur construction. Nous présentons la démarche, ses finalités et les principaux écueils à éviter.

Au préalable, précisons que les groupements sportifs sont tenus d'appliquer le plan comptable professionnel défini par la ligue et produire des états annuels (30 juin) et semestriels (31 décembre) formalisés et visés par un commissaire aux comptes, gage d'une meilleure information. Ces documents, souvent accompagnés de comptes trimestriels laissés à leur initiative, leur permettent de se faire une opinion d'ensemble de leur situation financière sans néanmoins possibilité d'analyse approfondie. Parallèlement, les clubs peuvent donc souhaiter un découpage analytique (§. 2.1.) prolongé d'un véritable système budgétaire (§. 2.2.) avec un contrôle « réalisations / prévisions » dans le cadre d'un reporting complété d'indicateurs de gestion non-financiers (§ 2.3.).

2.1. Une comptabilité de gestion : par compétition ou par centre de responsabilité

Avant de s'intéresser à la comptabilité analytique des clubs de football professionnel, portons notre attention sur les éléments de charges et de recettes.

2.1.1. Analyse des coûts et des recettes : une envolée sans précédent

Les budgets de première division ont connu une formidable croissance en l'espace de dix ans : multiplicateur supérieur à 2,5 (cf. figure 2). Les contributions apportées par les droits de télévision, les transferts et le sponsoring devançant désormais la billetterie et les subventions. L'accroissement des ressources passe également à moyen terme par le développement du merchandising (produits dérivés) qui, par exemple, génère un chiffre d'affaires de 230 MF à Manchester United. Quant aux charges, la masse salariale (y compris les indemnités de transfert) constitue le premier poste avec près de 60 % des dépenses d'exploitation même si son poids relatif a légèrement tendance à diminuer. Tous ces chiffres cachent néanmoins de fortes disparités, le rapport entre le club le plus riche et le plus pauvre s'élevant à 7,4 en 1997/98.

Figure 2 - L'évolution des charges et des recettes des clubs de football de D1 (en KF)

87/88 (20 clubs)	%	97/98 (18 clubs)	%	Variation
---------------------	---	---------------------	---	-----------

<u>Produits d'exploitation :</u>					
Matches de championnat	295 962	24	322 209	10	+ 9 %
Matches de coupe d'Europe	29 888	2	64 135	2	+ 115 %
Autres matches	40 362	3	33 987	1	- 16 %
Sponsors, publicités	167 768	14	433 847	14	+ 159 %
Subventions collectivités territoriales	212 608	17	250 328	8	+ 18 %
Droits TV			899 033	28	
Indemnités de mutation reçues			780 519	25	
Transfert de charges	497 383	40	290 929	9	+ 318 %
Autres produits			109 671	3	
TOTAL	1 243 971	100	3 184 658	100	+ 156 %
<u>Charges d'exploitation :</u>					
Achats marchandises et stock	81 375	7	101 083	3	+ 127 %
Services extérieurs			83 849	3	
Frais de déplacement	58 990	5	146 509	4	+ 148 %
Frais d'organisation des matches	64 716	5	101 021	3	+ 56 %
Autres services extérieurs	100 203	8	285 249	9	+ 185 %
Impôts et taxes	32 671	3	140 650	4	+ 331 %
Charges de personnel	645 749	54	1 458 663	45	+ 126 %
Indemnités de mutation versées	140 976	12	446 827	14	+ 217 %
Amortissement indemnités de mutation			383 436	12	
Autres charges	72 948	6	27 433	1	+ 548 %
Dotations amortissements et provisions			61 524	2	
TOTAL	1 197 628	100	3 236 244	100	+ 170 %
Résultat d'exploitation	+ 46 343		- 51 586		
Résultat comptable	- 18 042		- 59 890		

Source : La ligue nationale de football et le rapport Sastre [1989, p. 68].

La majorité des charges présente un caractère fixe à l'horizon de la saison indépendamment des résultats du club en raison :

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

Cette situation se traduit par une marge d'action limitée en cours de saison. Substituer des charges variables, notamment au niveau des rémunérations qui constituent le poste le plus important, permettrait de diminuer le seuil de rentabilité mais cela s'avère difficile. En revanche, il convient de s'assurer que les charges supplémentaires générées par les autres compétitions que le championnat de France n'excèdent pas les bénéfices susceptibles d'en être retirés. Par la même occasion, cela permet de définir un montant acceptable pour les primes de joueurs.

A l'inverse de ce qui se passe dans les autres organisations, les coûts - en particulier la masse salariale - ne peuvent pas être réduits par une meilleure productivité. Le nombre de joueurs sur le terrain (onze plus deux remplaçants) est imposé par les règles du jeu. Par ailleurs, les investissements matériels et les progrès techniques ne permettent pas de remplacer l'homme.

S'ils ont un impact sur les résultats sportifs, ils ne se traduisent pas par une réduction de l'effectif salarié [Andreff et Nys, 1994, p. 48]. Paradoxalement, au lieu de bénéficier d'une productivité fixe, le football européen connaît une tendance à la baisse. En effet, les gros clubs tentent d'acheter le maximum des meilleurs joueurs du marché afin de disposer d'une réserve pour faire face à d'éventuelles défaillances et surtout d'en priver leurs concurrents. Finalement, la notion de productivité semble un non-sens dans le sport spectacle. La fonction de production se limite essentiellement à un seul facteur, le travail, avec des gains de productivité quasi-inexistants et des coûts de production élevés et croissants.

Quant aux recettes, elles se caractérisent par une forte incertitude puisqu'en début de saison, le club ne connaît pas leur montant : 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 pas toujours définie. Des projections relativement fiables peuvent néanmoins être réalisées. A 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 et nombre de tours pour les autres compétitions). Cela signifie que 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.

Sur le long terme, la distinction fixe / variable ne tient pas. D'une saison à l'autre, l'amplitude du budget est très importante, inconcevable dans le cas d'une entreprise classique. Une relégation en D2 peut se traduire par une diminution de près de 50 % des recettes. D'après J. P. Minquet [cité par L'Expansion, 1999, p. 48], « la création de valeur provient des spectateurs ». En effet, 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 public et privé 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 (en termes de jeu et d'image) 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). A l'inverse, en cas de baisse des résultats, le club risque de se trouver pris en tenaille entre des recettes qui diminuent et une structure de coûts intangible en raison du caractère longue durée des contrats de joueurs (trois ans et plus) [Ausseur, 1997, p. 71]. Afin de diminuer sa dépendance face à ses performances sportives, il tente d'instituer une relation forte entre son équipe et le public par des actions de communication / marketing.

2.1.2. Structuration de la comptabilité de gestion

La mise en place d'une comptabilité de gestion permet d'affiner l'information comptable et ainsi disposer de données plus précises sur le fonctionnement du club afin d'améliorer la pertinence des décisions. Toute la difficulté se situe au niveau de la définition des axes d'analyse. Dans le sport spectacle, la notion de produit étant problématique, il est impossible de calculer leurs coûts à l'instar d'une entreprise classique. Il n'existe donc pas de centres d'analyse au sens de localisation des dépenses et des recettes indirectes pouvant ensuite être rattachées aux différents produits en fonction de leur consommation d'unités d'œuvre. Ce problème de la définition de la production peut néanmoins être partiellement écarté dès lors que « l'on reconnaît qu'une comptabilité des coûts performante doit être capable d'en comprendre les causes et non pas de les comparer à des produits plus ou moins définis »

[Chatelain, 1998, p. 10]. D'où des centres d'activité qui vont surtout servir à regrouper les charges et les recettes selon des axes homogènes.

Deux conceptions s'affrontent :

- un découpage par centre de responsabilité

Cela doit permettre de calculer le coût de chaque service afin de juger les performances des différents responsables de l'organisation et leur fournir des éléments de pilotage de leur activité. Le système analytique dépend alors de la structure organisationnelle de chaque club et des inévitables conventions qu'ils sont amenés à prendre.

- un découpage par compétition

A défaut de pouvoir déterminer le coût de chaque produit, le club définit des « productions homogènes » constituées par les différentes compétitions auxquelles il participe. Il tente ainsi d'estimer la marge directe dégagée par chaque épreuve et de calculer le niveau acceptable des primes de joueurs par compétition. Toutefois, cela s'accompagne de responsabilités croisées qui ne facilitent pas la localisation des performances et se traduisent par une marge d'action plus faible.

Ces deux conceptions complémentaires sont réalisables dès lors que les charges et les recettes reçoivent trois affectations : un numéro de comptabilité générale (enregistrement par nature) et une imputation identifiant le service et la compétition concernés (enregistrement par destination). Cependant, cette solution présente une certaine lourdeur au niveau de sa mise en place et de sa gestion ultérieure, d'où des besoins en personnel plus conséquents.

En réalité, seuls les trois clubs de D1 disposent d'une comptabilité de gestion opérationnelle. Deux adoptent un découpage par centre de responsabilité avec, dans ses grandes lignes, le schéma analytique suivant. Les activités commerciales (billetterie / abonnement, loges, sponsoring, publicité, produits dérivés) constituent des centres de profit (éventuellement des centres de recettes). Elles doivent dégager une marge suffisante pour financer le sport spectacle. Quant à la direction sportive, en raison de l'absence de liens clairs entre les moyens et les résultats, elle 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 de « l'organisation des matches » (frais d'organisation et de sécurité) et des frais généraux qui peuvent comprendre plusieurs sections selon la fonction concernée (sportive, commerciale ou administrative).

Le troisième club de D1 adopte une position plus originale car il combine les deux approches (par compétition et par centre de responsabilité). Il souhaite isoler les épreuves plus aléatoires (coupe de la ligue, coupe de France, matches européens) en regroupant leurs charges et produits spécifiques au sein de centres particuliers. Il retient donc un découpage par compétition avec, en plus, deux centres de profit indirects : sponsoring et produits dérivés. A l'inverse des épreuves plus aléatoires, le championnat de France fait l'objet d'une analyse détaillée par centre de responsabilité : billetterie et abonnement, loges, organisation des matches... La marge brute totale (dégagée par les différentes compétitions, le sponsoring et le marchandisage) doit financer l'équipe professionnelle (joueurs, entraîneurs, équipe médicale, direction sportive) et les autres charges de structure liées à l'administration qui constituent des centres de coûts.

Quel que soit le découpage retenu, des variantes apparaissent selon la structure organisationnelle adoptée. Ainsi, lorsque le centre de formation et la partie amateur ne sont pas assurés par l'association-support mais par le club (section professionnelle), on trouve deux autres centres permettant d'isoler ces deux activités, avec éventuellement des sections

particulières pour mieux analyser leur comportement. Autres exemples, le centre « sponsors » n'existe pas si cette activité est sous-traitée et les charges concernant l'équipe peuvent présenter une décomposition différente plus ou moins affinée.

Finalement, seul un groupement sportif intègre l'analyse par compétition dans sa comptabilité de gestion. Les quatre autres clubs n'oublient pas pour autant de mener un tel raisonnement. Simplement, ils le réalisent de façon extra-comptable en fonction des besoins, éventuellement sur tableur. L'analyse est moins précise, plus sujette à erreur et moins systématique.

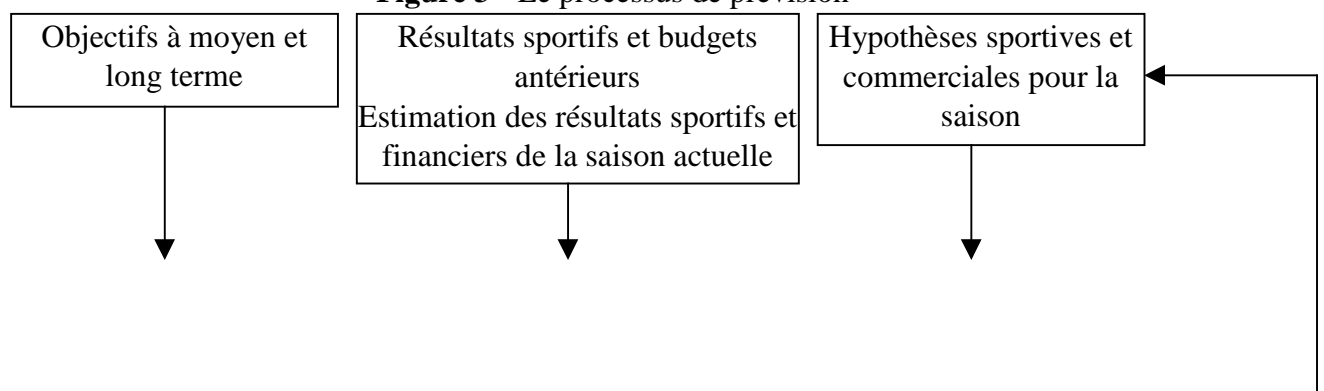
Un tel outil se prolonge, comme nous le constaterons par la suite, par une comparaison du réalisé avec la référence : le budget. Auparavant, il convient de préciser que, depuis cette saison, la ligue impose aux clubs (par l'intermédiaire de la Direction Nationale du Contrôle de Gestion) une comptabilité 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, cela entre en concurrence directe avec leur comptabilité analytique lorsqu'elle ne s'appuie pas sur un découpage par compétition, d'où la coexistence d'un double système - synonyme de complexité, de lourdeur et de surcoût - en raison du caractère obligatoire des directives de la DNCG. En revanche, cette innovation va constituer une réelle avancée pour les petits groupements sportifs ne disposant pas d'un tel outil à l'image des deux équipes de D2 rencontrées. Dans l'une, il existe un découpage atypique (par équipe : professionnelle, CFA, DH... et frais généraux) qui n'est pas utilisé faute de règles précises de rattachement des charges et des produits aux différents centres et d'un manque d'intérêt du Président. L'autre souhaite développer une approche analytique mais, pour l'instant, elle mène une réflexion quant à la définition des axes d'analyse à retenir.

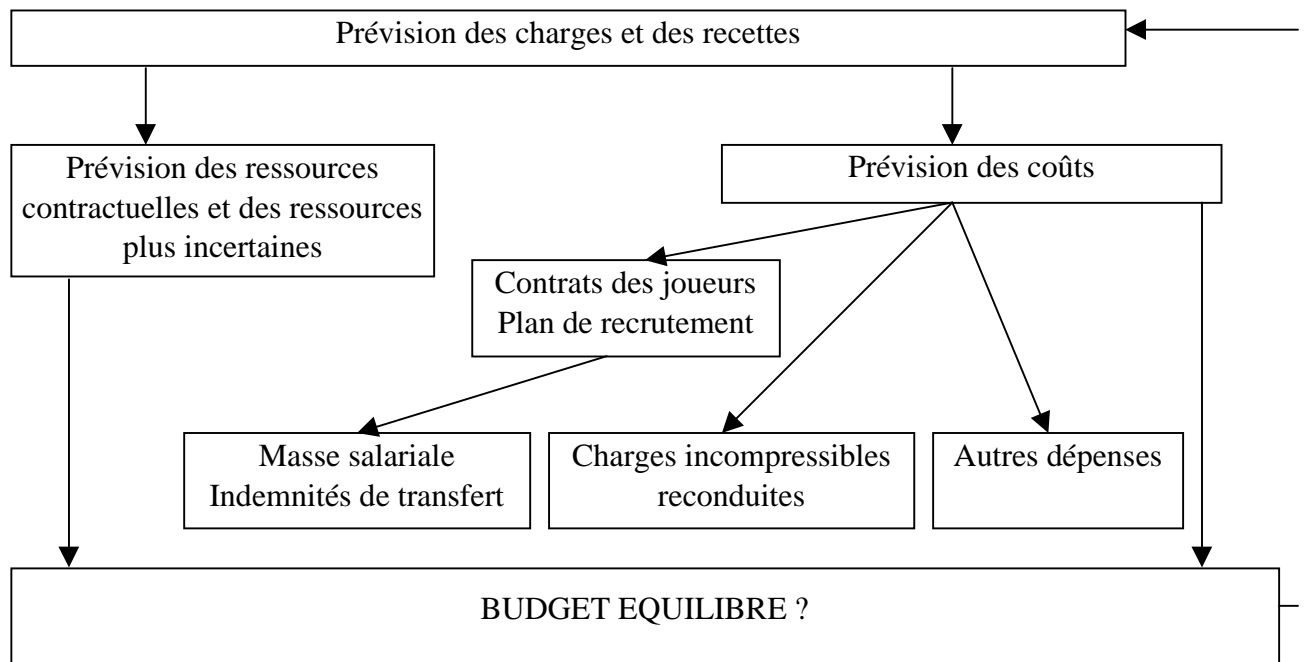
2.2. Comptes prévisionnels et budgets

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. A cette date, le championnat a repris depuis trois mois, 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 des charges de personnel acceptable et donc les recrutements et les transferts à envisager. Enfin, elles facilitent l'établissement d'un dialogue fondé sur la transparence financière permettant aux sponsors (publics et privés) d'apprécier la réalité de la situation avant d'envisager le montant de leurs contributions [Ausseur, 1997, p. 77].

Entre ces deux dates, certains clubs établissent des révisions intermédiaires intégrant les changements importants. D'autres réactualisent ces documents après le mercato pour prendre en compte les modifications intervenues depuis la mi-novembre mais aussi ultérieurement pour avoir une idée précise du résultat de fin d'exercice.

Figure 3 - Le processus de prévision





Pour l'élaboration de ses comptes prévisionnels, le club commence par étudier les conséquences financières des différents scénarios sportifs envisageables (réalisation de simulations). Puis, il retient par compétition une hypothèse sportive raisonnable. Le championnat de France donne lieu à une hypothèse de classement (exemple : parmi les cinq premiers) 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 pour les coupes de France, de la ligue, la coupe UEFA (sur matches aller/retour) et avec une organisation par poule pour la ligue des champions. Cette situation amène les dirigeants à s'appuyer sur un scénario sûr : le premier tour (c'est-à-dire six matches pour la ligue des champions puisque les poules comprennent quatre équipes avec des matches aller/retour), voire plus optimiste (en fonction de la qualité du club) : retenir un nombre de tours limité (exemple : trois matches victorieux sur les deux coupes de France et de la ligue, et les quarts de finale pour la coupe UEFA, soit deux tours gagnants). Pour ces manifestations complémentaires, il s'agit surtout d'évaluer le résultat supplémentaire qu'elles sont susceptibles d'engendrer.

Si les performances sportives ne sont pas conformes aux prévisions, des craintes sur l'avenir du club peuvent apparaître : relégation et, ou absence de qualification pour les compétitions européennes. Cette situation risque également de se traduire par une dégradation du résultat comptable de l'exercice en raison du caractère fixe des charges et aléatoire de certaines recettes. La solution consiste alors à changer d'entraîneur et, ou envisager des recrutements permettant de combler les lacunes sur le terrain. Cela suppose l'existence de réserves disponibles constituées au cours de saisons plus fastes, à moins de bénéficier d'un soutien financier puissant (actionnaires privés ou publics). Quoi qu'il en soit, retenir des scénarios prudents limite l'impact de mauvaises performances sportives. En effet, en raison des hypothèses minimum retenues (le nombre de tours dont on est sûr), les autres compétitions (que le championnat) ne doivent pas poser de problèmes conséquents, en termes financiers. 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 de France risquent d'entraîner des conséquences financières dommageables.

Au terme de ces prévisions, on doit aboutir à des comptes cohérents et équilibrés pour éviter de s'exposer aux sanctions de la DNCG : une limitation de la masse salariale, du recrutement de nouveaux joueurs voire, cas extrême, une rétrogradation. Si cela s'avère nécessaire, on revoit, à la baisse, la politique de recrutement ou on envisage de céder un ou plusieurs joueurs. Parfois, ces estimations ne font pas l'objet d'un processus aussi « rationnel ». Elles se limitent alors 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.

Toutefois, ces documents ne peuvent pas être assimilés à un quelconque système budgétaire qui suppose, d'une part, une affectation de ressources et une assignation de responsabilités par l'intermédiaire des budgets, d'autre part, un contrôle traduisant une comparaison des réalisations avec les prévisions [Gervais, 1997, p. 15]. Il s'agit de comptes prévisionnels, en d'autres termes, de prévisions par nature et non par centre de responsabilité. Seuls les trois clubs avec une comptabilité de gestion disposent de budgets s'appuyant sur le découpage analytique. Toutefois, la culture d'entreprise de l'un d'entre eux (collégialité des décisions) rend inopérante et inacceptable toute tentative de responsabilisation. Il s'agit avant tout d'un outil analytique de prospective et de maîtrise par rapport à la référence. Cela se traduit également par une construction budgétaire particulière. Au lieu de définir les budgets de chaque centre d'activité puis de les consolider, ces budgets résultent d'une déclinaison des comptes prévisionnels établis à partir d'une prévision des différents postes de charges et de recettes. Finalement, seuls deux clubs disposent d'un véritable système budgétaire.

Dans les deux autres groupements sportifs (de D2), même s'ils examinent régulièrement (tous les trois à quatre mois) les réalisations au regard du prévisionnel, ce contrôle n'est pas formalisé. Il ne donne pas lieu à un tableau reprenant les écarts sur les principaux postes de charges et de produits. Cela serait pourtant assez facile à réaliser dans le cadre de la situation comptable trimestrielle après quelques retraitements permettant de ramener les prévisions sur le trimestre en raison des différences entre les calendriers sportif et civil. La CNCC définit d'ailleurs des règles précises de rattachement des charges et des produits (en complément des règles de « droit commun ») : par match, au prorata du nombre de match [CNCC, 1995, p. 57-59]...

Parallèlement à ces prévisions annuelles, la ligue impose de joindre aux comptes prévisionnels de la mi-mai : un plan de financement et un compte de résultat prévisionnel triennaux pour éviter que les clubs limitent leur prospective et leur analyse à l'horizon de la saison à venir. Certains (de D1) approfondissent cette démarche en menant une véritable réflexion à l'échéance de trois ou quatre ans (parfois accompagnée de plans stratégiques) avec des scénarios sportifs précis. Ils souhaitent ainsi se donner les moyens de la réussite en adoptant une démarche résolument active en anticipant et façonnant leur avenir.

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 régulier (billetterie, publicité, produits dérivés...). Le groupement disposant d'une 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 situations s'accompagnent du détail de chaque poste et, éventuellement, de commentaires faisant ressortir les faits caractéristiques de la période. Elles distinguent, par ailleurs, le résultat opérationnel (hors transfert) du résultat sur opérations de joueurs qui ne relève pas de l'exploitation « normale » et que les clubs souhaitent voir équilibré (ni déficitaire, ni bénéficiaire).

Tous ces documents (situation globale et par centre d'activité) mettent 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, d'une certaine instabilité des budgets suite à des niveaux de compétition très différents (changement de division, participation aux compétitions européennes) ou du rachat du club par un investisseur privé, d'où des comparaisons hétérogènes. Enfin, ces groupements sportifs souhaiteraient réaliser un véritable benchmarking grâce aux informations dont disposent la ligue (dont la base de données va d'ailleurs considérablement s'enrichir avec l'approche analytique standard qu'elle impose désormais). Néanmoins, cela suppose un véritable retour d'information. Or, pour l'instant, les clubs ne disposent que de statistiques sommaires portant sur les comptes annuels de leurs partenaires.

La masse salariale constituant le poste de charges le plus important (près de 50 %), il est intéressant de détailler son suivi. Rappelons que les joueurs constituent un centre de coûts discrétionnaires dont on ne peut que constater l'inflation galopante sans possibilité d'amélioration de la productivité. La rentabilité de cet « investissement » reste, par ailleurs, difficile à apprécier et très aléatoire. Cela conduit le club à un véritable management des joueurs (instauration d'une concurrence entre les titulaires et définition de primes variables en fonction des résultats) et une surveillance rigoureuse de ce centre d'activité. Le suivi budgétaire se traduit par un tableau régulier très détaillé reprenant par joueur : le fixe, les avantages en nature, les primes avec éventuellement le montant du transfert et ses dotations aux amortissements. Il permet de suivre l'évolution de ce poste de charges afin d'éviter tout dérapage et prendre des décisions quant aux primes variables ou lors de négociations d'achat ou de vente de joueurs. Certains établissent également, pour affiner le suivi sportif, des fiches individuelles par joueur centralisant les informations de leur état civil, leur carrière sportive, leurs performances au sein de l'équipe, leur rémunération et leur dossier médical. Cette pratique, déjà rencontrée par Pelluault [1992, p. 88], est d'ailleurs particulièrement appréciée par les dirigeants qui disposent ainsi d'une synthèse sur chaque membre de l'équipe. Un tableau régulier portant sur l'ensemble des charges de personnel par catégorie peut également compléter ces différents documents.

Ce suivi alimente la réflexion de la direction générale¹ mais ne suffit pas à son analyse et au

¹ Lorsque le groupement sportif constitue une filiale d'un groupe privé, il adresse à la société-mère : le budget pour acceptation, sa réactualisation ultérieure et chaque situation mensuelle accompagnée de quelques éléments du bilan.

suivi des performances du club et de ses différents centres d'activité. Il s'accompagne de « tableaux de bord » dont le contenu et la fréquence diffèrent selon les besoins et les éléments concernés.

Ainsi, en début de saison, les clubs ont tendance à suivre 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 sur les contrats de sponsoring au fur et à mesure de leur conclusion. Par la suite, le chiffre d'affaires de ces activités étant fixé, il s'agit surtout de surveiller le bon déroulement des paiements. Quant à l'activité marchandisage, il y a un suivi hebdomadaire ou mensuel (plus fréquent que le suivi budgétaire) des ventes par gamme et, selon les cas, par produit, par magasin. La définition de taux de marge standards permet également d'évaluer les marges dégagées.

Par ailleurs, une analyse 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. Dans un club, cette possibilité est même intégrée dans la définition des codes analytiques (exemple : BIL101 pour le centre billetterie et le premier match du championnat). D'autres indicateurs variés complètent parfois ce suivi : le nombre moyen de spectateurs et 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) au regard des résultats des autres matches dont dépend aussi la performance du club. Une lecture attentive de la presse complétée des images de télévision permet de réaliser une première synthèse (que le directeur sportif devra bien sûr approfondir pour ses propres besoins). Par exemple, certains quotidiens fournissent après chaque journée de championnat, un classement des clubs (le nombre de points, de matches gagnés/perdus, de buts marqués/encaissés avec une distinction domicile/extérieur), un classement des buteurs et des passeurs, et le déroulement des différentes rencontres (les joueurs, les cartons, le marquage des buts) avec les commentaires du journaliste.

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. En fonction des risques encourus, la fréquence du suivi de trésorerie varie. Il s'agit de surveiller régulièrement l'évolution des encaissements et des décaissements par rapport au budget glissant ou, lorsqu'il n'existe pas de système budgétaire, aux estimations portant sur l'activité des deux ou trois prochains mois.

D'une manière générale, toutes ces informations sont portées à la connaissance de la direction du club. Ce 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, le nombre de retours clients pour le marchandisage, etc. Néanmoins, la taille relativement réduite des groupements sportifs laisse à penser que les

responsables concernés disposent d'une connaissance intuitive de ces différents éléments. Même si ces pratiques de gestion sont intéressantes, les besoins multiples d'informations ne sont pas tous assurés par le(s) système(s) formel(s) d'information. L'ajustement mutuel, la supervision directe (et hiérarchique), procédés informels, en assureront une partie quelquefois essentielle dans les petites organisations [Malo et Mathé, 1998, p. 43] et dans les activités discrétionnaires, ce qui est le cas des clubs professionnels. Par ailleurs, s'agissant du sport spectacle, les dirigeants ont tendance à assister aux matches de leur équipe. Ils prennent ainsi connaissance du bon fonctionnement de leurs différents services (loges, billetterie, organisation et sécurité...), de l'ambiance générale de chaque rencontre tant au niveau des joueurs que du public, mais également des forces et des lacunes manifestées sur le plan sportif. Au-delà des chiffres fournis par le contrôle de gestion, cela leur permet d'acquérir un véritable ressenti de leur activité, en d'autres termes, d'avoir une prise directe avec la réalité.

Conclusion

Le sport spectacle est désormais entré dans l'ère du marchand avec l'introduction progressive et inévitable des pratiques de gestion ayant fait leurs preuves par ailleurs. Malgré quelques difficultés propres (opacité du processus de production, définition du produit, risque d'exploitation important, gain de productivité inopérant au niveau des joueurs, importance des charges fixes et existence de recettes aléatoires), des solutions intelligentes et opérationnelles existent : comptabilité de gestion par centre de responsabilité et par compétition en complément de la comptabilité générale, comptes prévisionnels débouchant sur un véritable système budgétaire, et tableaux de bord multiples plus ou moins formalisés. Les particularités du sport spectacle appellent néanmoins des aménagements aussi bien dans la démarche que dans le contenu. Ainsi, l'analyse globale (situation mensuelle/trimestrielle et suivi de trésorerie) est complétée par un raisonnement portant sur les trois axes suivants : par compétition, par match et par service. Les clubs ont tendance, par ailleurs, à adopter comme principe de base, résultat du travail de la DNCG et des années difficiles du football professionnel, une prudence quant aux hypothèses sportives : ne pas faire de pari démesuré afin de ne pas surévaluer les recettes attendues. Finalement, un tel contrôle de gestion constitue un outil efficace de pilotage et d'aide à la décision. Il permet également une mise sous tension permanente de l'organisation, sans oublier son rôle de prospective et d'apprentissage grâce à une meilleure compréhension des différents leviers d'action. Le seul reproche que l'on peut éventuellement avancer concerne la forte prédominance financière de ce dispositif.

Les trois clubs de première division se distinguent très nettement des deux équipes de D2 qui, d'une manière générale, se contentent des obligations imposées par la ligue complétées d'un système d'information sommaire. Comment expliquer de telles différences ? L'appartenance à un groupe privé joue un rôle essentiel dans l'introduction de pratiques plus rigoureuses permettant une meilleure analyse des processus internes. Par ailleurs, l'importance des ressources et, par ce biais, l'appartenance à telle ou telle division conditionne le système de gestion en vigueur. Dans notre échantillon, le club le plus riche dispose d'un budget seize fois supérieur au plus petit, ce qui induit inévitablement une problématique de gestion différente avec des incidences au niveau des outils. Dans les petits groupements sportifs, les responsabilités étant réparties entre peu d'individus et l'importance du domaine couvert étant plus succinct, les besoins d'information à la fois d'analyse et de contrôle s'avèrent plus limités. Par ailleurs, ils ne disposent pas nécessairement de moyens humains, financiers et

informatiques suffisants. Ils sont souvent amenés à agir dans l'urgence. Enfin, la personnalité des dirigeants (autodidacte, privilégiant leur expérience et leur intuition) constitue parfois un frein supplémentaire au développement de telles pratiques. Quoi qu'il en soit, les clubs de taille modeste, notamment ceux qui visent le passage en D1 à court terme, réfléchissent de plus en plus à la mise en place d'un système de gestion formel plus complet et plus analytique. On peut d'ailleurs penser que, selon l'importance du sport considéré (le budget moyen des équipes), les pratiques se rapprochent de celles de D1 ou de D2.

Enfin, le contrôle de gestion du sport spectacle est un phénomène relativement nouveau (moins de dix ans d'ancienneté) susceptible d'évoluer dans les prochaines années vers plus de précision et d'acuité. On peut penser qu'il va progressivement s'implanter dans les clubs ou les sports moins « riches », phénomène que l'on commence d'ailleurs à percevoir. Quant aux grandes équipes qui bénéficient d'un renom et d'une notoriété nationale, voire mondiale, elles tentent de développer des activités en dehors du champ de la compétition pour se soustraire au seul arbitrage du sport. Leur diversification s'appuie sur leur nom, véritable marque commerciale. Elles souhaitent ainsi accroître leurs recettes et diminuer l'impact des résultats sportifs à l'instar des clubs de football anglais les plus prestigieux qui sont les précurseurs dans ce domaine. Ils se sont lancés dans la restauration, l'édition, les services financiers, le métier de voyageur, la construction et la gestion de musées et même d'hôtels [Deloitte & Touche, 1999, p. 23-24]. A terme, cela 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.

Références bibliographiques

Andreff W. (1999) « Les finances du sport et l'éthique sportive », *Revue d'Economie Financière*, N° 55, pp. 135-175.

Andreff W. et Nys J. F. (1994) *Economie du sport*, 2^{ème} édition, PUF, Que sais-je ?, Paris.

Ausseau P. (1997) *Le contrôle de gestion du sport professionnel : l'exemple du basket-ball français*, Mémoire d'expertise comptable, Paris.

Bayeux P. (1996) *Le sport et les collectivités territoriales*, PUF, Que sais-je ?, Paris.

Bourg J. F. (1994) *L'argent fou du sport*, La Table Ronde, Paris.

Bourg J. F. et Nys J. F. (1996) *Le financement des clubs sportifs*, La lettre du cadre territorial, Voiron.

Bourg J. F. et Gouguet J. J. (1998) *Analyse économique du sport*, PUF, Paris.

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

Cairns J., Jennett N. et Sloane P. J. (1986) « The economics of professional team sports : a survey of theory and evidence », *Journal of Economic Studies*, Vol. 13, N° 1.

Chatelain S. (1998) « Du budget administratif au budget outil de gestion. Le cas des musées français », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 1, N° 3, septembre 1998, pp. 5-33.

CNCC (1995) *Le commissaire aux comptes dans les clubs sportifs*, CNCC Edition, Paris.

Deloitte & Touche (1999) *Annual Review of Football Finance 1998*, août 1999.

- Dictionnaire Permanent Droit du Sport* (1998) « Clubs professionnels (statut juridique) », « Soutien des collectivités territoriales », juillet 1998, Editions Législatives, pp. 587-603, pp. 2913-2928.
- Durand C. (1996) « Les relations entre le sport professionnel et les collectivités locales depuis 1975 », *Premières Rencontres Ville-Management : Le Maire-Entrepreneur*, Biarritz, 5-6 septembre 1996, Presses Universitaires de Pau, pp. 297-318.
- El-Hodiri M. et Quirk J. (1971) « An economic model of a professional sports league », *Journal of Political Economy*, Vol. 79, pp. 1302-1319.
- Evrard Y. et al. (1993) *Le management des entreprises artistiques et culturelles*, Economica, Paris.
- Gervais M. (1997) *Contrôle de gestion*, 6^{ème} édition, Economica, Paris.
- Hoehn T. et Szymanski S. (1999) « The Americanization of European football », *Economic Policy*, N° 28, avril 1999, pp. 205-240.
- La Lettre de la Ligue Nationale de Football* (mensuel) et *Profession football*, Bulletin d'information de l'Union des Clubs Professionnels de Football (périodicité variable).
- L'Expansion* (1999) « Le nouvel âge d'or du foot business », n° 591, 18/02 - 3/03/99, pp. 37-50.
- Lalanne M. (1994) *Les processus de contrôle dans les clubs sportifs professionnels*, Mémoire de DEA en Sciences de Gestion, Université de Rennes I, septembre 1994.
- Löning H., Pesqueux Y. et al. (1998) *Le contrôle de gestion*, Dunod, Paris, Chapitre 10 : « Le contrôle de gestion des services », pp. 173-194.
- Loret A. et al. (1993) *Sport et management - De l'éthique à la pratique*, Dunod, Paris.
- Mattys N. (1999) « Carton jaune au football ? Footie contre Footsie : qui bat qui ? », *Problèmes Economiques*, N° 2.619, 2 juin 1999, pp. 29-30.
- Malo J. L. et Mathé J. C. (1998) *L'essentiel du contrôle de gestion*, Editions d'organisation, Paris.
- Mignon P. (1998) *La passion du football*, Ed. Odile Jacob, Paris.
- Minquet J. P. (1992) « Le produit sport », *Revue Française de Marketing*, N° 138, pp. 27-35.
- Neale W. (1964) « The peculiar economics of professional sports », *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 78, N° 1, février 1964, pp. 1-14.
- 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, Paris.
- Pigeassou C., Garrabos C. et al. (1997) *Management des organisations de services sportifs*, PUF, Paris.
- Sastre F. (1989) *Rapport sur la situation du football de haut niveau*, Secrétariat d'état auprès du Ministre d'état, Ministre de l'éducation nationale, de la jeunesse et des sports, octobre 1989.
- Théron J. P. et al. (1993) *Sport et collectivités locales*, Dalloz, Toulouse.
- Slack T. (1998) « Is there anything unique about sport management », *European Journal for Sport Management*, Vol. 5, N° 2, août 1998, pp. 21-29.
- Stewart R., Smith A. et Quick S. (1998) « The economic parameters of professional sport in Australia : lessons for sport administrators », *European Journal for Sport Management*, Vol. 5, N° 2, pp. 50-63.
- Szymanski S. et Smith R. (1997) « The english football industry : profit, performance and industrial structure »,

