

L'importance du contrôle de gestion dans le contexte des clubs de football professionnel : Approche théorique

The Importance of Management Control in the Context of Professional Football Clubs: Theoretical Approach

EL-GUENNOUNI Ghizlane

Doctorante

ENCG El Jadida, Université Chouaib Doukkali

Laboratoire de Recherche en Gestion, Economie, et Sciences Sociales , Maroc

ghizlaneguenoun@gmail.com

EZZAHIRI Mustapha

Enseignant-chercheur, FSJES El Jadida

Université Chouaib Doukkali

Laboratoire de Recherche en Gestion, Economie, et Sciences Sociales, Maroc

Date de soumission : 20/01/2021

Date d'acceptation : 02/03/2021

Pour citer cet article :

El-Guennouni G. & Ezzahiri M. (2021) «L'importance du contrôle de gestion dans le contexte des clubs de football professionnel : Approche théorique », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 5 : numéro 1 » pp : 115 – 137.

Résumé

L'objectif de ce papier est d'apporter une contribution théorique sur l'importance du contrôle de gestion (CG) dans de nouveaux contextes. Les clubs de football professionnel (CFP) nous semblent un champ d'investigation intéressant. Ceci revient à la fois à l'évolution de l'industrie de football ces dernières décennies, et la cohabitation désormais inévitable entre les logiques sportives et économiques, se traduisant ainsi par une évolution des pratiques de gestion (Touchais, 2011). L'article s'interroge en effet sur les rôles du CG comme outil de pilotage de la performance pour répondre aux problèmes et obstacles liés aux particularités des organisations sportives. En d'autres termes, nous cherchons à montrer que le CG peut jouer des rôles structurants au sein des CFP caractérisé par une finalité complexe, une gouvernance difficile, un niveau d'incertitude lié à l'activité élevé, et des normes de productions permettant de reproduire la même performance s'avère pas facile à fixer. Notre contribution est axée sur la littérature de sport et de CG pour apporter des réponses théoriques à notre problématique.

Mots clés: Contrôle de gestion ; CFP ; Pilotage de la performance ; Industrie de football ; Sport.

Abstract

The objective of this paper is to make a theoretical contribution on the importance of management control (MC) in new contexts. Professional soccer clubs (PFC) seem to us an interesting field of investigation. This is due both to the evolution of the soccer industry in recent decades and the now inevitable cohabitation between sporting and economic logics, resulting in changes in management practices (Touchais, 2011). The article questions the role of the CG as a performance management tool to address the problems and obstacles related to the particularities of sports organizations... In other words, we seek to show that the MC can play structuring roles within PSCs characterized by a complex purpose, difficult governance, a high level of uncertainty related to the activity, and production standards that make it possible to reproduce the same performance is not easy to set. Our contribution focuses on sports and CG literature to provide theoretical answers to our problem.

Keys words: Management Control; PFC; Performance Management; Football Industry; Sport.

Introduction

Beaucoup plus qu'une simple activité de divertissement, le sport est désormais un business, et un secteur à part entière dont les enjeux sociaux et économiques sont incontournables. Une distinction importante à faire, en effet, entre le sport loisir que l'on peut qualifier de masse, et le sport de compétition (ou encore sport spectacle) en quête de performance ; Généralement, quel que soit la forme sous laquelle est pratiqué le sport, il est une philosophie de vie, une véritable culture, source de détente et loisir mais aussi de dépassement de soi et de performance.

Sur le plan économique, le secteur sportif génère environ 2% du PIB mondial (près de 1200 milliard d'euros) avec une croissance moyenne de 4% par an.¹ Il est devenu un véritable levier de développement et un outil puissant de croissance pour de nombreux pays dans le monde.

Les sciences de gestion s'intéressent aux organisations et aux pratiques de gestion des organisations, et à leur mise en relation avec l'efficacité et la performance obtenue. L'étude des clubs sportifs sous l'angle de leur gestion est relativement récente. Notre étude se penche sur les clubs sportifs professionnels. Ces organisations présentent un intérêt particulier, parce que la compréhension de leur contexte de gestion et leurs caractéristiques nous apporte beaucoup sur la compréhension des rôles du CG où la finalité est complexe, la gouvernance est difficile, un niveau d'incertitude liée à l'activité est élevé, et les normes de productions permettant de reproduire la même performance s'avère pas facile à fixer.

Le CG a connu en effet une évolution lui permettant de passer d'une vision classique, qui le réduit à un ensemble de techniques, à une vision plus large et surtout plus contextualisée, lui attribuant plusieurs rôles. De ce fait, nous tenterons dans ce papier à répondre à la problématique suivante : **Dans quelle mesure le CG en tant qu'outil de mesure de la performance des organisations pourrait remédier aux obstacles et aux problèmes de gestion des organisations sportives, plus particulièrement les CFP ?**

Cette problématique présume les hypothèses de recherche suivantes :

- Face aux obstacles et problèmes de gestion, le contrôle de gestion comme outil de mesure de la performance joue un rôle primordial au sein des CFP.
- Face aux obstacles et problèmes de gestion, le contrôle de gestion comme outil de mesure de la performance joue un rôle facultatif au sein des CFP.

¹ Selon l'observatoire de l'économie du sport en France, mentionné dans le rapport de la CESE Juillet 2019.

Ainsi, cette problématique renvoie en premier temps sur l'évolution du CG et les rôles qui lui était attribué au fil de temps d'un côté, et les particularités du contexte de gestion des CFP de l'autre. Ce travail s'inscrit, en fait, dans le cadre d'une approche théorique basée sur la littérature existante en CG et sport. Autrement dit, nous portons l'attention sur le CG dans le contexte des organisations sportives. Nous essayons de mettre l'accent sur les obstacles et les problèmes de gestion liée aux CFP, les besoins de gestion, et les moyens d'informations nécessaires pour le pilotage de ces organisations.

Afin de répondre à cette problématique, nous allons dédier une première partie au CG et ses outils, ensuite mettre en exergue les particularités du contexte des CFP. Le troisième axe sera consacré aux rôles du CG au sein de ce type d'organisation.

1. Le contrôle de gestion entre hier et aujourd'hui

1.1. Les nouvelles représentations du CG

1.1.1. De paradigme du contrôle au paradigme du pilotage

Examinons tout d'abord l'orientation du CG. De quoi il s'agit ? En se référant à la définition classique de R. Anthony (1965, p.17), les finalités directes de la fonction CG sont principalement axées sur une orientation économique, « Le CG est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation ». Le CG se présente ainsi comme une fonction d'aide à la décision.

H. Bouquin (2011, p.2) appuie cette orientation en précisant, en effet, que les organisations se trouvent confrontées à un environnement qui doivent anticiper, choisir tenter d'influencer pour survivre et remplir leurs missions. Leurs dirigeants ont besoin d'information d'aide à la décision et spécialement d'aide à l'anticipation. Il s'agit alors de confier au contrôleur de gestion la charge de construire une instrumentation utile, une information claquée que le modèle de fonctionnement spécifique de l'entreprise, son modèle économique.

A côté de la dimension économique, la dimension comportementale occupe une place dans la littérature du CG. R. Anthony en 1988 propose une nouvelle définition qui soutient cette orientation en précisant que le CG est le « processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies ». Une définition qui reflète le caractère organisationnel du CG. En 1993, il évoque la dimension comportementale explicitement en précisant que « Le processus de contrôle est essentiellement

comportemental. Etant donné que les managers ont des buts personnels, le problème central est de leur fournir des incitations telles que leurs propres buts correspondent à ceux de l'organisation ; cela est appelé convergence des buts ».

L'approche classique de CG est basée, en fait, sur la mesure et suppose que le système de CG est fondée sur deux hypothèses essentielles comme il le précise Lorino (1999) : La simplicité et la stabilité. La première fonde la décomposabilité selon laquelle la performance globale est la somme des performances locales ; La seconde stipule que l'environnement est stable et prévisible.

Néanmoins, l'environnement est désormais de plus en plus turbulent, ce qui remet en cause les deux hypothèses précédentes. On assiste ainsi à l'apparition d'un nouveau terme, que certains auteurs préfèrent substituer au mot contrôle, celui de pilotage. Ce dernier est défini par Lorino (1996), comme étant l'accomplissement de manière continue de deux fonctions complémentaires : déployer la stratégie en règles d'action opérationnelles (déploiement) et capitaliser les résultats et les enseignements pour enrichir la réflexion sur les objectifs (retours d'expérience).

En effet, le CG a connu une évolution de paradigme passant d'un paradigme de contrôle à un paradigme de pilotage. Cette apparition est liée à la montée en puissance du courant constructif. La dimension téléologique qui, en fait, distingue entre les deux comme le souligne Pendaries (2011). Il s'agit selon lui d'« un système agrégé décision-action basé sur la responsabilité, la représentation et l'interprétation des acteurs de l'organisation, intégrant les objectifs stratégiques de l'organisation, et doté de deux objectifs propres : agir sur les performances et contribuer à améliorer la cohésion et la cohérence au sein de l'organisation».

1.1.2. Des nouvelles grilles de lecture de la performance

Et si, le CG a connu une évolution paradigmatique, la performance, objet de CG, a-t-elle subi de son côté une évolution ? La réponse dans la littérature est affirmative. Les grilles de lecture de la performance mettent l'accent sur trois évolutions principales à savoir :

- **De la performance unidimensionnelle à la performance multidimensionnelle** : le terme de la performance est souvent entouré d'un flou sémantique. Ce mot est décliné de diverses façons (P. Bescos & al., 2000). Par exemple, selon le modèle rationnel, une organisation est performante lorsqu'elle atteint ses buts (Price, 1972). En revanche, selon le modèle d'acquisition des ressources, la performance d'une

organisation se manifeste par sa capacité à s'adapter à son environnement et à innover (Yuchtman et Seashore, 1967). De même, la performance se présente différemment d'une organisation à une autre. La performance dans l'organisation elle-même est aussi relative. Par ailleurs, le concept de la performance a été toujours une notion ambiguë ; Parce qu'il est propre à un contexte, un champs, ou une réalité précise. Il ne se réduit pas à une seule dimension simple centrée sur la seule dimension financière (A. Bourguignon, 1998), mais comporte plusieurs dimensions (stratégique, concurrentielle, organisationnelles etc.).

- **De la performance objective à la performance subjective** : Pendant longtemps, la performance est décomposée en deux critères : L'efficacité et l'efficience (Bernard, 1968). Les critères de performance sont donc formulés en termes de ressources consommées, et/ou d'objectifs, et/ou de progression par rapport aux objectifs. Marchesnay (2000) adjoint à l'efficacité et à l'efficience l'effectivité, qu'il définit comme le rapport entre le niveau de satisfaction perçu par les travailleurs et leur niveau perçu d'engagement dans le travail. Aujourd'hui, la prise de décision dans un environnement instable et complexe, et pose le problème d'objectifs incompatible les uns avec les autres : objectifs ambigus, vague, problématique, peu cohérent et instable (March, 1978). Les travaux de Lorino (1995) accordent une place considérable aux représentations des acteurs dans son approche interprétative de performance. Cette dernière est subjective et peut être considérée comme une construction sociale spécifique à chaque organisation (P. Amans et S. Rascol-Boutard, 2008). Elle a autant de facettes que d'observateurs.
- **De la performance outil de mesure à la performance outil de management** : L'analyse de la performance comme simple « outil de mesure » suppose que l'organisation est une boîte fermée qui cherche uniquement la performance économique. Utilisée comme « outil de management » Saulquin et al. (2007) précisent que les modèles d'évaluation de la performance reposent sur une relation positive entre les pratiques managériales et des indicateurs de performance intermédiaire (comme la productivité, la qualité...), posant l'hypothèse implicite que la performance intermédiaire est gage de la performance finale.

1.1.3. De la coordination de la décision à l'autonomie de l'action

De surcroît, l'évolution du CG s'est accompagnée avec l'évolution d'un paradoxe : Si l'organisation prive les acteurs de leur autonomie cela peut entraver la libération de l'intelligence, et aller à l'encontre de la créativité comme il le note Stoycheva et Lubart (2002) ; Et si l'organisation laisse une autonomie d'actions des acteurs, cela peut contrarier les intérêts de l'organisation tout en favorisant les intérêts des acteurs. Comment l'organisation peut alors concilier entre laisser plus d'autonomie aux acteurs et orienter ses comportements ?

Les théories sociales, notamment la théorie de la régulation élaborée par Jean Daniel Reynaud (1989 ; 1995) , apporte des éléments de réponses en étudiant la manière dont la tension autonomie contrôle est régulé lors de l'implémentation d'un SCG.

L'auteur distingue, en effet, entre deux modes de formation de règles : La régulation de contrôle, ayant pour objectif d'orienter les comportements des acteurs et leurs marges d'autonomie. Elle est imposée généralement par le haut de la hiérarchie. Et la régulation autonome, émane des acteurs qui cherchent à garder le maximum d'autonomie. Reynaud (1998) précise que ces deux formes de régulation peuvent se combiner efficacement dans ce qu'il appelle « la régulation conjointe ».

En effet, le CG est à la fois « habilitant » et « facilitant ». Ce rôle dual se traduit par le « contrôle capacitant ». L'approche capacitantes se traduit par un état d'équilibre selon lequel l'organisation utilise de manière harmonieuse les différentes formes de contrôle (Cardinal et al., 2004, p. 412). Il se traduit à la fois par des mesures coercitives permettant l'atteinte des objectifs organisationnels, et aussi par des mesures capacitantes permettant aux employés d'avoir une marge d'autonomie pour prendre leurs propres décisions.

1.2. Regard théorique sur les rôles du CG

A la lecture de la littérature , nous constatons que le CG a connu plusieurs stations qui l'ont façonné à travers le temps et lui a attribué des rôles spécifiques.

Dans son approche cybernétique, dite traditionnelle, le CG paraît comme un sous-système permettant de fournir les informations «au système de l'organisation » sur l'évolution des composantes de son contexte environnemental. Il intervient pour concrétiser les représentations (fixer des objectifs en fonction des buts préexistants), et proposer des

mécanismes de rétroaction (mesure de résultats, modification des comportements des acteurs etc.).

C'est qu'avec R. N. Anthony (1965) que le CG est connu comme cadre théorique formel. Cet auteur a mis l'accent sur le rôle du CG dans un premier temps comme processus permettant de modéliser l'ensemble des ressources consommées et les objectifs atteints, puis dans un deuxième temps comme processus servant dans l'accompagnement de déploiement de la stratégie. Sa fameuse typologie (1965, p. 22) qui sépare entre planification stratégique, CG, et contrôle opérationnel témoigne en effet la relation de subordination qui existe entre le CG et la stratégie de l'organisation.

Simons (1987, 1990, 1991, 1994, 1995, 2000, 2005) en se basant sur les critiques apportées au modèle cybernétique en général, et d'R. N. Anthony (1965, 1988) en particulier, propose un cadre conceptuel novateur qui remet en cause les travaux qui cantonnent le contrôle dans un rôle instrumental d'aide à la prise de décision et de déclinaison de la stratégie, et attribue au CG d'autres rôles stratégiques dans l'organisation : Il éclaire les choix stratégiques et veille à leur conformité ; Il permet non seulement la déclinaison de la stratégie, mais aussi contribuer à sa formulation ; Il renouvelle la vision classique du rôle des systèmes de contrôle, et précise en ce sens que « Les systèmes de contrôle sont non seulement important pour la mise en œuvre de la stratégie, mais aussi pour l'élaboration de celle-ci » (1990, p. 128).

D'autres travaux se sont succédé par la suite, notamment le cadre conceptuel Ferreira & Otley (2009,1999) dont les auteurs ont proposé un cadre global et « intégré » du CG. Les auteurs s'appuient sur l'approche des leviers de contrôle de Simons, et développent par induction, des questions relatives à la gestion des performances et aux systèmes de contrôle de gestion. Ce modèle permet d'étudier la conception et le fonctionnement des systèmes de gestion des performances en fournissant un cadre qui sert à décrire les principaux aspects de ces systèmes. Le CG dans cette conception joue un rôle majeur dans le business plan de l'organisation.

1.3. Les outils de contrôle de gestion

Aujourd'hui, la fonction CG est présente dans les organisations privées et aussi d'autres organisations (Les organisations publiques, sportives, ONG, etc.). Certes, elle ne s'exerce pas de la même manière, est pourtant axée sur un ensemble de processus et d'outils (vision instrumentale). Les outils que cette fonction déploie permettent au manager de se rendre compte des performances réalisées par ses collaborateurs, et d'influencer leurs comportements

pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation. Le contrôleur de gestion collecte et produit ainsi des informations pertinentes pour des acteurs de l'organisation (directeur, manager, etc.) qui seront mobilisables pour fonder leurs actions et leurs décisions d'une part, et modifier les comportements (vision comportementale) de leurs collaborateurs en d'autre part.

Les outils et processus de contrôle de gestion sont, en effet, efficaces sauf s'ils s'adaptent aux exigences de l'environnement de l'organisation, sa culture, ses acteurs, sa taille, sa stratégie etc. L'objectif est d'assurer la cohérence des actions des managers (Bouquin & Kuszla, 2014) à travers un ensemble d'outils techniques fournis par la NTIC d'un côté, et les méthodes qui permettent de construire ses outils à bon escient d'un autre.

Nous se limitons dans notre papier à exposer les outils suivants :

- Des outils de modélisations de consommation des ressources : Ils ont pour objectif d'améliorer la gestion des organisations à travers une modélisation entre finalité et ressources. Ils permettent justement de connaître où se crée la valeur et ce qui détermine la création de valeur (Djerbi et al., 2020). Les outils de calcul des coûts sont nombreux : Méthode des centres d'analyse, méthode des coûts partiels, méthodes ABC (Activity based costing), méthode d'imputation rationnelle etc.
- Des outils de planification et de pilotage de la performance : Le budget est considéré comme l'un des outils du contrôle prévisionnel servant à planifier et maîtriser la gestion des organisations. Malgré ses apports multiples (maîtriser les coûts, processus de délégation, jugements de la performance Etc.), il fait l'objet de plusieurs critiques. Ce qui cède la place à d'autres outils d'aide à la décision permettant de réagir aux évolutions de l'environnement, le cas des tableaux de bord. Ces derniers fournissent des informations synthétiques et comparées permettant aux managers de réagir au travers un ensemble d'indicateurs structurés retraçant l'évolution des facteurs clés de succès, et orientant par conséquent les activités des acteurs.

2. Les particularités du contexte des CFP

2.1. La singularité de l'industrie de Football

Le football dans les années 1950 à 1980 était beaucoup plus artisanal. Il connaît sa « révolution industrielle » au début des années 1990 pour devenir une industrie à part entière, s'efforçant de proposer un spectacle attractif pour générer des ressources (Thiriez, 2014).

En effet, le monde sportif a profondément évolué. Il est passé, au moins d'un siècle, d'une activité confidentielle, à un élément incontournable de notre vie (Falcoz & Walter, 2007). L'engouement populaire pour les compétitions internationales, voire nationales, atteste cet état de fait. On peut aussi ajouter le poids économique de cette activité, tant que le sport engendre une industrie et une économie de services florissantes (Bayle, 1999).

De nombreux travaux se sont intéressés aux caractéristiques intrinsèques de l'industrie footballistique comme facteur de compréhension des stratégies des clubs. Hamil S. et al., (2004) regroupent les particularités de l'industrie de football en trois catégories principales :

Primo, les clubs de football maintiennent une relation forte avec la communauté et présentent une dimension culturelle très prononcée. Le club assume une fonction sociétale, il possède un rôle social et intégrateur dans la cité (Desbordes, 2000).

Secundo, la nature des relations entre le club et ses supporters est très différente de ce qu'on trouve entre l'entreprise et ses clients. Être supporter d'un club, contrairement au spectateur, c'est éprouver des émotions sur le long terme, un attachement, une fidélité même quand il connaît des moments difficiles. Hourcade (2002) décrit « un vrai supporter » comme étant celui qui « est scandé par les matches de « son » club, auxquels il assiste très régulièrement et qu'il vit intensément : il s'approprie les victoires comme les défaites. Dès lors, les émotions ressenties sont d'abord de l'ordre de l'angoisse, du stress. Une importante défaite provoque l'abattement. La joie, l'euphorie en cas de succès sont à la mesure des souffrances endurées ». Ces émotions ne sont pas générées, forcément tous, pour une entreprise.

Tertio, l'industrie de football dépend à la fois de la compétition mais aussi de la coopération entre les clubs. Les intérêts collectifs sont à la charge des institutions publiques. Hamil S. et al., (2004) explique à cet égard, que plus l'incertitude des matchs et des compétitions est maintenue, l'output de la ligue -et donc des clubs- est maximisé.

Lardinois & Tribou (2004) dans une analyse comparative entre la gestion d'une entreprise et celle d'un club sportif précisent que « le marché d'un club sportif est « particulier ». Il n'est ni libre, ni ouvert. Il est structuré en strates isolées les unes des autres d'un point de vue concurrentiel : des ligues, des divisions (par exemple, un club de football évoluant en ligue 2 n'a pas à redouter la concurrence d'un club de première ligue, ni celle d'un club de niveau national ou de CFA)».

Montchaud et al. (2014) identifient de sa part les principaux soubassements de l'industrie du football professionnel dans le contexte européen en présentant les conditions de base du point de vue de l'offre et de la demande.

On peut déduire par ailleurs que le football professionnel comme industrie est structuré dans un marché comportant des joueurs, mais aussi inséré dans un marché de publicité, de télévision, de sponsoring. Tout comme n'importe quelle autre industrie, il est désormais structuré verticalement autour des marchés qui sont socialement et politiquement régulés (Smith, 2012).

2.2. Les particularités de gestion des CFP

2.2.1. La nature multidimensionnelle des objectifs et des performances

L'organisation, quelle que soit la nature de ses activités, doit se doter d'objectifs clairs. Si l'objectif principal de l'entreprise paraît toujours être in fine peu ou prou le bénéfice ; il en va tout autrement pour les organisations sportives comme le soulignent Tribou et Auger (2003). Le club sportif se démarque de l'entreprise par une logique sportive. Bayle, (2007) propose une analyse en termes d'objectifs basés sur les travaux de Kalika (2002).

Tableau 1 : Objectifs de l'organisations sportive

Externes		Internes	
Tutelle (Pouvoir public)	Stakeholder (Environnement)	Salarié	Dirigeant
<ul style="list-style-type: none"> - Développement d'un projet sociétal - Efficience des fonds publics - Développer l'emploi - Equilibre financier et transparence 	<ul style="list-style-type: none"> - Capacité partenariale - équilibre sociétal (emploi, environnement ..) - Image positive - Donner de la légitimité 	<ul style="list-style-type: none"> - Maintien de l'emploi - Rémunération - Condition de travail - Contribuer au projet sociétal 	<ul style="list-style-type: none"> - Prestige - Croissance - Réseau - Légitimité - Rémunération symbolique ou financière

Source : adapté de Bayle (2007, p. 61)

Le premier constat qu'on peut déduire à partir de la vision proposée par Bayle, est que les objectifs de l'organisation sportive sont différents et divers.

On peut regrouper ainsi les objectifs des clubs sportifs en deux types : L'objectif compétitif, et objectif économique.

En termes de performance Meyssonier & Mincheneau (2013) précisent que le sport spectacle, dans certains pays, n'est plus un simple jeu de divertissement, mais un véritable business. La performance des clubs sportifs, est ainsi, à double face : une performance économique et une performance sportive.

Deux modèles sont en présence dont les objectifs sont diamétralement opposés (Andreff, 2007) : En Amérique de Nord, les ligues sont dites fermées et font l'objet d'une forte régulation. En Europe, les ligues sont dites ouvertes et fonctionnent dans un contexte libéral (Durand & Halleu, 2007).

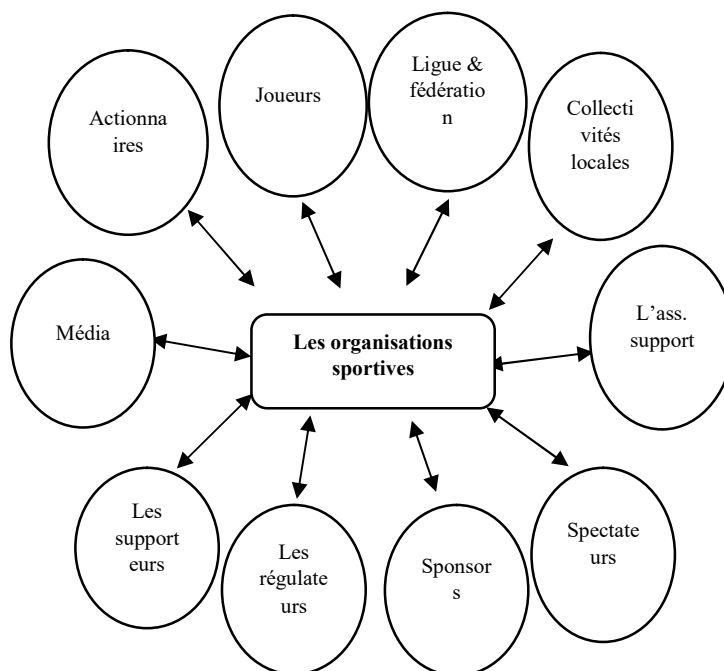
En effet, quel que soit le modèle sportif dont lequel s'inscrit un club, il évolue dans un contexte marqué par plusieurs acteurs d'un degré d'influence différents (Senaux, 2004).

2.2.2. La multiplicité des acteurs engagés : Une approche de gouvernance partenariale

L'économie de football professionnel tourne autour de la valorisation de trois actifs immatériels (Paché & N'Goala, 2011): Le capital « humain » constitué principalement des joueurs, bien entendu l'effectif et le talent des joueurs du club ; Le capital « marque » lié à l'image et la notoriété du club ; Et le capital « client » composé des spectateurs et des téléspectateurs.

Au sein des clubs sportifs, en fait, diverses parties prenantes évoluent avec des degrés d'influence différents. « Cerner les différentes forces et qui pourraient s'opposer et influencer les décisions des clubs est en effet une étape indispensable afin de déterminer les objectifs de l'organisation et proposer les outils de gestion appropriés » (Senaux, 2004).

On propose ci-dessous une présentation basée sur le modèle simplifié de Freeman (1984) de l'organisation qui exploite le modèle des parties prenantes proposés par Senaux (2004), qui propose d'adopter volontairement une approche partenariale pour appréhender la totalité de l'environnement complexe des clubs de football professionnel.

Figure 1 : L'organisation sportive et partie prenantes

Source : Par nos propres soins

Au niveau des clubs sportifs professionnels, une étude menée par Senaux (2004), basée sur la littérature existante en économie et sociologie du sport, et sur une étude de cas approfondie de trois clubs en France et en Angleterre, a permis d'identifier les stakeholders existants au niveau de ce type d'organisation. Il précise, ainsi que les actionnaires, les joueurs, les ligues et fédérations, les collectivités locales, l'association support, les spectateurs supporters, la télévision, et les sponsors sont les principaux stakeholders des clubs sportifs. Il souligne dans ce sens, que l'analyse détaillée des attributs caractérisant les stakeholders – surtout les stakeholders primaires- permet de mieux cerner ceux qui comptent vraiment et à qui les dirigeants devraient prêter attention (Senaux, 2004).

Pourtant, les modèles d'organisations en parties prenantes concernent essentiellement les entreprises (Donaldson & Preston, 1995). L'organisation sportive s'accommode mal des différentes représentations pour plusieurs raisons développées par Legrand (2010) : Premièrement, parce que l'organisation sportive n'a pas a priori comme but de poursuivre les objectifs multiples de parties prenantes aux intérêts divergents. Deuxièmement, la notion de la performance discutée par Bayle (1999) ne se limite pas à la création de valeur. Enfin, l'accès à un quelconque statut dans les processus de gouvernement de l'organisation sportive

emprunte essentiellement une voie élective et "démocratique", voie qui par définition n'autorise pas l'acquisition d'un statut "définitif".

2.2.3. Une situation d'incertitude consubstantielle au spectacle sportif

Les CS évoluent dans un contexte marqué par l'incertitude. Cette dernière, qui correspond à l'ignorance des événements à venir, se distingue du « risque » qui est la conséquence directe de cette ignorance se manifestant, une fois une décision prise, ou une action entreprise, les suites de ces dernières sont inconnues (Méric, 2000).

Dugas et al., (2013) explique que les pratiques sportives de compétition qui se déploient depuis l'invention du sport moderne agrément à ce principe d'incertitude. Ils attachent la notion d'incertitude à trois éléments principaux : L'incertitude en premier temps, est le résultat et la façon dont certaines pratiques légales (entraînement, soutien médicales, lobbying, ...) ou illégales (dopage, corruption, ...) entendent contrôler, soit l'attribution d'une manifestation, soit le résultat d'une rencontre, ou d'une compétition, soit encore les formes de la confrontation à l'œuvre. L'incertitude peut concerner ensuite les modalités techniques et tactiques mises en action au cours de la pratique sportive, particulièrement agonistique, dans la mesure où elles influent directement sur le déroulé de la preuve sportive. Finalement, l'incertitude questionne le lien entre l'incertitude de la compétition (l'inconnu) et le risque décisionnel (qui peut être mesuré), tel qu'il exprime par exemple la théorie des jeux.

En effet, l'incertitude inhérente à la compétition génère pour le CS un risque sportif, qui s'accompagne avec un risque financier lié au caractère aléatoire de certaines recettes (billetterie, produits dérivés, droits TV...), et à l'importance des charges fixes à l'horizon de la saison. Ces charges sont indépendantes des résultats sportifs en raison de :

- La nature contractuelle des charges liées aux joueurs (masse salariale, primes, les transferts ...);
- Le caractère relativement incompressible des autres dépenses.

Ainsi, si le CS ne réalise pas une performance sportive, le risque d'une dégradation de sa performance financière est possible au cours de la saison, et aussi à long terme. D'ailleurs, il a été démontré statistiquement et sur le long terme qu'il existe un lien entre le budget et le potentiel économique local (Gougnet et Primault 2006 ; Helleu et Durand 2007) et une forte corrélation entre les budgets des clubs et le classement du championnat (Bourg et Gougnet 1998 ; Hoehn et Szymanski 1999).

2.2.4. Opacité du processus de production

Le sport spectacle présente la particularité de proposer un produit singulier qui est le match (rencontre de deux équipes), de transformer la passion en bénéfice, et les fans en consommateurs, actionnaires, et/ou sponsors.

Fixer les « normes de production » permettant de produire un bon match ou une bonne saison s'avère difficile dans l'activité sportive (Touchais, 2011). Cette dernière se caractérise par sa «non-reproductibilité ». En effet, cette difficulté revient aux éléments de la « fonction de production » qui sont nombreux et difficiles à « normaliser » d'une part ; D'autre part au aléas du jeu ou ce qu'on appelle l'incertitude du sport. Autrement dit, il ne suffit pas qu'un CS dote des meilleurs joueurs et un très bon entraîneur pour qu'il atteigne une performance sportive et gagne un match, ou encore une saison ; Cela dépend également d'autres éléments, le cas par exemple de l'état psychique des joueurs, de l'esprit de groupe, de la performance de l'équipe adverse etc. Et puisque l'activité sportive est essentiellement humaine, l'incertitude est présente à tout moment.

Certains des traits caractéristiques qui distinguent les services des activités industrielles ressemblent à celles appliqués dans le sport spectacle : Ils sont immatériels, hétérogènes, produits et consommés simultanément, non stockable (Van Looy, Gemmel et Van Dierdonck, 2003 ; Fitzsimmons et Fitzsimmons, 2008). Roth et Menor (2003) indiquent que dans le secteur des services, le modèle d'affaire est composé de trois éléments, qui peuvent s'appliquer parfaitement dans le sport spectacle :

- La cible commerciale (Target market) ;
- Des caractéristiques intrinsèques du service offert (service concept) ;
- Des modes de délivrance de la prestation (service delivery system choices).

En effet, afin d'appréhender les traits caractéristiques du sport spectacle, on peut retenir l'explication des caractéristiques que Meyssonier (2012) apporte au secteur de service :

- L'intangibilité du service qui traduit le caractère immatériel de la prestation : Les services sont immatériels (intangibility). Ils ne consistent pas en la réalisation d'un objet physique mais en l'exécution d'un concept dans un acte ou un processus. Par conséquent, les qualités intrinsèques ne peuvent que rarement être identifiées de façon sûre avant l'achat, ne se révèlent qu'en partie lors de l'expérience de consommation et pour la plupart restent difficilement évaluables même ex post par le

client (Zeithaml, 1981). Le match nécessite ainsi l'implication du spectacle dans ce qui est une coproduction de la prestation qui associe l'offreur (le CS) et le consommateur (le spectateur, fans).

- L'hétérogénéité de la prestation : La diversité des situations rencontrée par le CS génère une très grande délivrance dans le processus de production de la prestation. Tant que la prestation du club s'étend dans le temps et c'est une activité vers les gens que les choses, il subit donc des variations en fonction des attentes et des réactions du spectacle, du comportement des joueurs, des facteurs liés à l'environnement etc.
- La simultanéité de la production et de la consommation implique l'absence de tout stockage et le caractère périssable de la prestation : Les match sont produits et consommés simultanément (inseparability ou simultaneity). Cette production implique une interaction plus ou moins profonde entre l'offreur (l'équipe) et le client (spectateurs, fans). En plus, les prestations du sport spectacle sont non stockables (perishability) en raison de leur nature immatérielle.

Par ailleurs, cette relative opacité du processus de production rend aléatoire toute définition de la « fonction de production ». Ce qui fait, il n'existe pas des relations systémiques et explicites entre les inputs et les outputs. Par ailleurs, l'exercice du CG en termes d'allocation des ressources et aussi de description et de mesure des résultats est délicat (Löning et al., 1998, p. 176-177).

3. Le contrôle de gestion au service des CFP

A partir des caractéristiques de l'industrie de football et les particularités du contexte de gestion des CSF évoquées dans la littérature, il nous semble que le CG joue un rôle indispensable au sein de ce type d'organisation. Nous résumons ainsi ses principaux rôles :

- ❖ **Le contrôle de gestion pour faire face à l'incertitude** : Touchais (2011) s'appuie sur cinq clubs de football français plus au moins représentatifs des situations d'incertitude particulières, pour analyser la possibilité de prévoir le futur. Il explique que sur les quatre degrés d'incertitude (échelle croissante de quatre niveaux) définis par Courtney et al. (1997)².

² Courtney, Kirkland et Viguerie (1997) ont distingué quatre niveaux d'incertitude :

- Niveau 1 : le futur reste relativement discernable, la prévision est possible et les outils stratégiques classiques s'appliquent.

Le sport spectacle se situe au deuxième niveau qualifié de « futurs alternatifs ». Une situation qui n'empêche pas de poser les différents scénarios possibles avec des probabilités de réalisation différentes. Chaque scénario possible va être valorisé et modélisé (en termes de charges et recettes attendues), afin d'anticiper les risques financiers présentés par l'aléa sportif. Un système de contrôle doit être mis en place par la suite pour évaluer, en temps réel, les conséquences de résultats sportifs non conformes au scénario finalement retenu par le club.

De sa part, M. Gervais & G. Thenet (1998) expliquent que les outils de gestion (particulièrement la planification et le budget) ne permettent que partiellement de faire face à l'incertitude de l'environnement pour trois raisons principales :

- Les acteurs ne perçoivent la réalité qu'à travers leur représentations qui par nature déforment et simplifient ;
- Le cerveau humain n'est pas capable de faire abstraction de la situation présente au moment de l'anticipation. Il en résulte qu'au matière de prévision, nous ne savons qu'extrapoler ;
- Au sein d'une organisation, l'action collective nécessaire pour réaliser un projet demande un échange d'information, et entraîne de nombreuses distorsions dans la compréhension de celle-ci.

M. Gervais & G. Thenet (1998) suggèrent ainsi d'autres solutions : L'emploi de la prévision en fonction de la perception et du vécu que l'on a de la turbulence, le recours aux assurances, la recherche de la flexibilité, l'emploi de la domination, le recours à un mode d'animation permettant de garder confiance, et combiner au mieux les divers modalités permettant de maîtriser l'environnement incertain et turbulent. Pourtant, ces diverses solutions ne sont pas valables pour une organisation centrée sur une seule industrie (Meyssonnier & Mincheneau, 2013) , notamment dans le contexte des clubs. Par exemple, un système d'animation basé sur la confiance ne permettra pas de réduire l'incertitude pour un club fondé sur une seule activité.

-
- Niveau 2 : plusieurs futurs distincts sont envisageables, grâce à la théorie des jeux ou l'évaluation d'options.
 - Niveau 3 : tout un champ de possibles est envisageable, sans que l'on puisse anticiper la situation finale, ce qui peut légitimer l'utilisation de scénarios.
 - Niveau 4 : l'ambiguïté est totale et les seuls outils de prévision pertinents sont les analogies et les modélisations non linéaires.

Fréry (2009) soutient l'idée selon laquelle l'avenir n'est que la poursuite des évolutions passées constitue une « dangereuse illusion ». Il explique que l'organisation face à l'incertitude à trois attitudes, soit :

- Refuser l'imprévu, et dans ce cas l'organisation tente de stabiliser son environnement,
- Décrypter l'imprévu, c'est-à-dire tenter de comprendre et de prévoir.
- Accepter l'imprévu, dans cette situation l'organisation accepte délibérément que l'environnement n'est plus maîtrisable.

Il propose ainsi six postures stratégiques adaptées à chaque attitude. L'organisation en choisissant de « décrypter l'imprévu » afin d'anticiper ses évolutions, fait appel à deux approches : Les scénarios et la théorie des jeux. En acceptant l'incertitude, l'organisation peut adopter une posture d'« imitation », une approche moralement contestable. Comme elle peut opter pour une posture d'« agilité », ayant comme objectif « de concevoir une organisation suffisamment adaptable, flexible et résiliente pour ne pas subir les incertitudes ».

- ❖ **Le contrôle de gestion pour aider au gouvernement des clubs :** Contrôler la gestion des clubs revêt une importance majeure. Le CG est, en effet, un instrument qui assure la bonne gouvernance, et l'existence même de son poste est l'un des mécanismes de gouvernance qui se réfère aux relations des managers avec toutes les parties prenantes et pas seulement avec les actionnaires (Nefzaoui & Seghyar, 2020). Dans ce cadre, une étude effectuée par Dermit-Richard et al., (2019) identifie à quel point le niveau de la contrainte budgétaire pèse sur les CFP français est synonyme d'une mauvaise gouvernance. En effet, une fois mis en œuvre dans l'organisation, le CG garantit l'application des règles et procédures prises. Il sert en outre à maintenir la cohérence des structures informatiques avec les besoins de club, assurer le fonctionnement continu des services, et coordonner les efforts et les actions (Benderakawi, 2020).
- ❖ **Le contrôle de gestion pour améliorer les performances des clubs :** Comme on vient de le voir, les CSF se caractérisent par la complexité de leur finalisation (Meyssonnier & Mincheneau, 2013). L'objet de CG est avant tout la maîtrise de la performance économique et financière. Il se préoccupe en priorité de ce qui permet d'obtenir une performance économique et financière (maîtrise des dépenses et des recettes donc des coûts, du financement des investissements, etc.), mais ça ne l'empêche pas de s'appliquer dans le champ de la performance sportive aussi. Son intérêt réside principalement dans sa capacité de

servir au manager du club à relever trois défis principales : La convergence des objectifs de sorte que les zones de responsabilité et d'autonomie sont clairement précisées et organiser ; Un suivi des réalisations, et des aléa générateurs de risques et d'opportunités (pilotage) ; constater les performances obtenus pour en tirer les enseignements (retours d'expérience et apprentissage), qui vont servir à récompenser ou sanctionner ceux qui ont contribué à ces résultats (Djerbi & all., 2020).

- ❖ **Le contrôle de gestion pour répondre aux attentes des parties prenantes :** La forme de la création de valeur que les clubs cherchent à produire s'apprécie différemment par les parties prenantes. Les spectateurs par exemple cherchent avant tout la performance sportive, en revanche les actionnaires sont plus ou moins intéressés par la performance économique. Le CG joue un rôle majeur dans la formulation de la stratégie des Clubs (Simons 1995) qui doit tenir en compte les attentes des différentes parties prenantes. Le contrôleur de gestion est appelé de devenir en outre un business Partner.
- ❖ **Le contrôle de gestion pour accompagner les changements stratégiques des clubs :** Les changements évoquent des transformations critiques. Ils nécessitent parfois des investissements lourds, et présentent des risques considérables. Le CG comme « animateur du changement » joue ainsi un rôle majeur pour les clubs en phase de transformation. Il doit fournir au manager les outils lui permettant de réagir en cas où la réalisation du changement menace de ne pas atteindre l'objectif qu'on lui a donné.

Conclusion

Dans notre contribution, nous avons en particulier souligné l'importance du CG dans le contexte des CFP. Le secteur sportif est, en fait, l'objet de mutations qui le transforment en profondeur : L'engouement populaire pour les compétitions internationales et nationales, la forte relation entre les clubs de football et la communauté, le développement de l'industrie de football, la multiplication des acteurs (média, sponsors, environnement institutionnels, etc.).

De surcroît, les CFP font face à des obstacles liés principalement à l'incertitude inhérente de l'activité sportive, la multiplicité des parties prenantes désormais de plus en plus exigeantes, la difficulté de fixer les normes de production permettant de reproduire le match, la finalité complexe de ces organisations, et d'autres obstacles non moins importants.

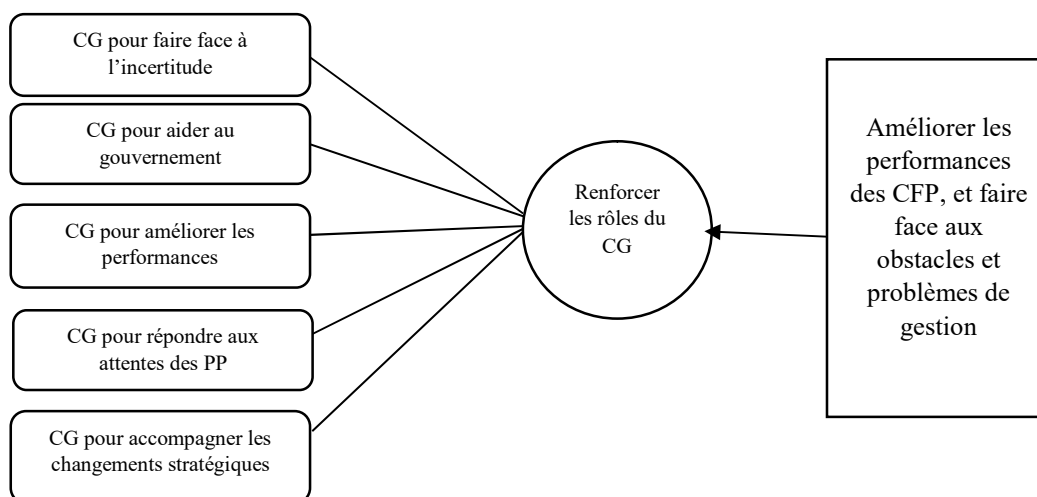
Dans ce contexte, le CG joue des rôles majeurs au sein des CFP. Il est désormais non uniquement un outil d'aide à la décision et de déclinaison de la stratégie (dimension

instrumentale) permettant la convergence des buts de l'organisation (dimension comportementale), mais permet aussi d'éclairer les choix stratégiques de l'organisation pour faire face à l'incertitude, d'améliorer les performances des clubs, de répondre aux attentes des parties prenantes, et d'accompagner les changements stratégiques des clubs.

Ceci renvoie en effet à la nécessité de comprendre le contexte de gestion des CFP et leurs particularités pour mettre en place les outils de gestion adaptée pour le pilotage de ces organisations.

Le modèle conceptuel qui ressort de ce travail de recherche peut être schématisé ainsi :

Figure 2 : Modèle conceptuel de notre recherche



Source : Elaboré par les auteurs

Notre étude a essayé de montrer l'importance du contrôle de gestion dans le contexte des CFP, tout en mettant l'accent sur ses rôles indispensables pour améliorer les performances et faire face aux obstacles et problèmes de gestion. Elle est cependant limitée par l'approche adoptée. Notre recherche doit être complétée par d'autres travaux empiriques et aussi théoriques permettant d'explorer davantage le contexte des organisations sportives d'un côté, et les contributions que pourrait apporter le CG d'un autre.

BIBLIOGRAPHIE

Andreff, W. (2009). Équilibre compétitif et contrainte budgétaire dans une ligue de sport professionnel. *Revue économique*, 3(3), 591-633. <https://doi.org/10.3917/reco.603.0591>

Andreff, W. (2011). A quoi sert l'économie du sport? Dans *Société de Sociologie du Sport de Langue Française, La recherche en sciences sociales du sport : quelle(s) utilité(s)?* (p.299). France : L'Harmattan.

Bayle, E. (2007). Essai de définition du management des organisations sportives : Objet, champ, niveaux d'analyse et spécificités des pratiques managériales. *Staps*, 75(1), 59-81. <https://doi.org/10.3917/sta.075.0059>

Bendarkawi, A. (2020). Le contrôle de gestion comme mécanisme de la gouvernance de l'entreprise marocaine : Comment remédier aux obstacles et aux problèmes de gestion qui empêchent la mise en place des foyers de productivité ?, *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(3), 158 -178.

Berland, N. & Essid, M. (2009, Mai). RSE, Systèmes de contrôle et pilotage de la performance globale. Communication présentée au 30ème congrès de l'AFC, Strasbourg, France.

Bescos, P. et all. (2000). *Dialogue autour de la performance en entreprise : Les enjeux*. France: L'Harmattan.

Boiselier, P. et all. (2013). *Contrôle de gestion*. Paris, France : Vuibert.

Bouquin, H. (2005). *Les grands auteurs en contrôle de gestion*. Colombelles, France : EMS.

Dermit-Richard, N., Scelles, N. & Evrard, B. (2019). Gouvernance des clubs de football professionnels: Entre régulation et contrainte budgétaire. *Revue française de gestion*, 2(2), 53-72. <https://doi.org/10.3166/rfg.2019.00315>

Dugas, É., Marchiset, G. V., & Gibout, C. (2013). Éditorial. Le sport : De l'incertitude à l'incertain. *Staps*, n°99(1), 7-9. <https://doi.org/10.3917/sta.099.0007>

Falcoz, M., & Walter, E. (2007). Travailler dans un monde de bénévoles : Contraintes et limites de la professionnalisation dans les clubs sportifs. *Revue internationale de l'économie sociale: Recma*, 306, 78. <https://doi.org/10.7202/1021256ar>

Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems : An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>

Fréry, F. (2009). Les postures stratégiques face à l'incertitude. *L'Expansion Management Review*, N° 133(2), 20-27. <https://doi.org/10.3917/emr.133.0020>

Gervais, M., Thenet, G., (1998). Planification, gestion budgétaire et turbulence. *Finance Contrôle Stratégie*. 1(3), 57-84.

Hamil, S., & al., (2004). The corporate governance of professional football clubs. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 4(2), 44-51. <https://doi.org/10.1108/14720700410534967>

Hourcade, N. (2002). La place des supporters dans le monde du football. *Pouvoirs*, 101(2), 75-87. <https://doi.org/10.3917/pouv.101.0075>

Lardinois, T., & Tribou, G. (2004). Gère-t-on un club sportif comme on gère son entreprise ? *Revue française de gestion*, no 150(3), 193-201

Legrand, C. (2010). Dynamique stratégique des organisations sportives et modes de régulation. (Thèse pour obtention du grade de docteur, CNAM, France). NNT : 2010CNAM0728. tel-00562313

Méric, J. (2000, Mai). Le contrôle de gestion entre risque et incertitude. Communication présentée au 21 -ème congrès de l'AFC, France.

Meyssonier, F. (2012). Le contrôle de gestion des services : Réflexion sur les fondements et l'instrumentation. *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 18(2), 73-97. <https://doi.org/10.3917/cca.182.0073>

Meyssonier, F., & Mincheneau, M. (2013). Le contrôle de gestion des clubs de football professionnel. *Finance Contrôle Stratégie*, 16-4. <https://doi.org/10.4000/fcs.1425>

Montchaud, S., Millereux, V., Cicut, N., & Dantin, P. (2014). De l'intérêt de l'approche de l'économie industrielle pour le management stratégiques : Une application originale aux clubs européens de football de l'élite. *Vie & sciences de l'entreprise*, 197(1), 108-138. <https://doi.org/10.3917/vse.197.0108>

Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>

Paché, G., & N'Goala, G. (2011). Les stratégies de création et d'appropriation de la valeur dans un contexte d'incertitude majeure : Le cas du football professionnel. *Management Avenir*, n° 46(6), 53-78. <https://doi.org/10.3917/mav.046.0053>

Senaux, B. (2004). Gouvernance des clubs de football professionnel : Une approche partenariale. Acte de la 13ème Conférence de l'AIMS, Normandie.

Touchais, L. (2011, Mai). Sport spectacle et contrôle de gestion : Utopie ou réalité ? Etude des clubs de football professionnel. Communication présentée au 21ème Congrès de l'AFC, France.