

Contrôle et stratégie en situation d'incertitude
Le cas du sport spectacle

Lionel Touchais

Maître de conférence

CREREG / UFR Sciences Juridiques, Économiques et de Gestion

1, rue de la Loi - 56000 Vannes - France

Tél : 02-97-01-26-45 / Fax : 02-97- 01-26-20

Lionel.Touchais@univ-ubs.fr

Mots-clés : contrôle de gestion, stratégie, incertitude, risque, sport spectacle, aléa sportif

Xième Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique
13-14-15 juin 2001



Faculté des Sciences de l'administration
Université Laval
Québec



Résumé :

L'incertitude, qui traduit l'ignorance des événements à venir, est croissante dans notre société en perpétuelle évolution. Elle appelle des réponses stratégiques particulières. L'organisation a notamment le choix entre les principales attitudes suivantes : rester passif, être acteur de son environnement (notion de proaction) ou chercher à s'y adapter grâce à une capacité de prévision efficace (prospéction) et de réaction rapide. Le contrôle de gestion étant un outil devant garantir la mise en œuvre de la stratégie, on peut se demander s'il répond aux impératifs stratégiques qui découlent de ces nouvelles conditions environnementales et de quelles manières. Son efficacité dépendant de sa capacité à induire l'action appropriée, on peut également s'interroger sur sa pertinence dans un contexte où la définition et la mise en œuvre de la stratégie s'avèrent plus problématiques. En situation d'incertitude, son rôle principal n'est-il pas plutôt de contribuer à la formation de la stratégie émergente ?

Le sport spectacle, en raison de résultats financiers qui dépendent fortement des performances sportives jamais acquises avant la fin de la compétition, constitue un terrain d'étude intéressant. L'analyse s'appuie sur des monographies portant sur cinq clubs français de football professionnel de première et deuxième divisions.

Cet article montre que leur système de contrôle intègre, de manière sélective, les différents comportements stratégiques retenus par l'organisation pour faire face à un tel contexte. Par ailleurs, même si le contrôle de gestion remplit toujours les deux rôles qui lui sont dévolus (sauf pour la D2), il semblerait qu'un des deux soit prépondérant selon le degré d'incertitude de l'organisation et plus précisément le niveau de risque attaché à la stratégie retenue pour y faire face. Ainsi, deux entreprises avec une même incertitude font un usage différent de leur contrôle selon la façon dont elles appréhendent leur incertain d'un point de vue stratégique.

Mots-clés : contrôle de gestion, stratégie, incertitude, risque, sport spectacle, aléa sportif

L'incertitude, qui traduit l'ignorance des événements à venir, est génératrice de risques qu'il convient de repérer pour les intégrer dans la logique de management de l'organisation. Courtot (1998) définit la notion de risque comme « un écart jugé inacceptable par rapport à une norme utilisée dans le contrôle ». Quant à l'incertitude, elle ne doit pas être confondue avec la turbulence qui exprime une certaine instabilité. Ces deux éléments sont néanmoins liés puisqu'une situation incertaine peut être la résultante d'une faible prévisibilité de cette turbulence mais également d'autres facteurs comme la complexité de l'environnement.

Aujourd'hui, les entreprises sont soumises à des niveaux d'incertitude plus élevés qui appellent des réponses stratégiques particulières. Le contrôle de gestion est un outil devant garantir la mise en œuvre de la stratégie. On peut donc se demander s'il répond, s'adapte, aux impératifs stratégiques découlant de ces nouvelles conditions environnementales et de quelles manières. Cela nous amène à nous intéresser au contrôle en tant qu'outil de maîtrise et de gestion de l'incertitude et donc du risque associé. Son efficacité dépendant de sa capacité à induire l'action appropriée (Bouquin 1991), on peut également s'interroger sur sa pertinence dans un contexte où la définition et la mise en œuvre de la stratégie s'avèrent plus problématiques. Mais il ne faut pas oublier les résultats de Simons (1990) démontrant que le contrôle de gestion n'est pas seulement le garant d'une bonne implantation stratégique mais qu'il participe également à la formation de la stratégie. En situation d'incertitude, ne s'agit-il pas là de son rôle prépondérant ? Finalement, cette réflexion portant sur la contrôlabilité en environnement incertain doit nous permettre de mieux éclairer les relations entre le contrôle et la stratégie, et ainsi contribuer au débat suivant : « quel aspect de la stratégie influence quel aspect du contrôle ? S'agit-il d'une influence sur les contenus, par exemple les instruments de gestion, ou sur leur usage, le rôle qu'ils jouent ? Le contrôle influence-t-il la stratégie ? » (Bouquin 2000).

Pour répondre à cette problématique, nous nous intéressons au sport professionnel¹ qui recourt au contrôle de gestion depuis que la logique sportive est amenée à cohabiter avec une logique économique de plus en plus présente (Cf. Lauzanas qui s'est intéressé à l'émergence des outils de gestion dans les clubs de football professionnel). Il s'agit d'un terrain d'étude intéressant dans la mesure où les clubs font face à une incertitude qui conditionne l'ensemble de leur organisation, incertitude liée à leurs performances sportives qui ne sont jamais acquises avant la

fin de la compétition. En effet, il est difficile de fixer des « normes de production » permettant de renouveler les performances passées : un bon match, une bonne saison. Les résultats dépendent, certes de la qualité des entraîneurs et des joueurs sur le plan physique, affectif et psychologique mais également de la combinaison de ces compétences, de l'esprit de groupe et des performances de l'équipe adverse (production jointe), autant d'éléments difficiles à normaliser. Cette non-reproductibilité se trouve accentuée par la nature ponctuelle et à façon d'une rencontre sportive (Minquet 1992) et son caractère prestataire de services.

En raison de la difficulté à maîtriser le produit sportif (spectacle et performances sportives), les clubs évoluent dans un environnement relativement incertain². Même si, sur une longue période, il existe une forte corrélation entre le classement et le budget (Bourg, Gougnet 1998 ; Hoehn, Szymanski 1999), cette relation n'est pas systématique. Régulièrement, des petites équipes atteignent des places imprévisibles au début de la compétition alors que de grands clubs rencontrent de sérieuses difficultés.

Nous nous concentrons sur le football professionnel où les enjeux économiques sont les plus importants. Dans une première section, nous tentons de mieux cerner l'intérêt du contrôle dans un environnement incertain et ses interactions avec la stratégie. Dans une seconde section, nous analysons les pratiques de quelques clubs professionnels français.

1. LE CONTRÔLE DE GESTION AU SERVICE DE LA STRATÉGIE

Après s'être interrogé sur les comportements stratégiques appropriés en situation d'incertitude (§ 1.1.), nous présentons les résultats de plusieurs recherches portant sur le contrôle de gestion dans un tel contexte (§ 1.2.). Ensuite, nous nous intéressons au cas particulier du sport spectacle (§ 1.3).

1.1. Les comportements stratégiques appropriés en situation d'incertitude

Godet (1991) considère que plusieurs attitudes sont envisageables pour faire face à un environnement incertain : proactive (être acteur de son environnement et plus seulement spectateur), préactive (se préparer à l'environnement que l'on prévoit), réactive (attendre le changement et réagir promptement) et passive (subir le changement). Quant à Courtney et al.

(1997), ils définissent trois comportements stratégiques différents qui recourent la classification précédente :

- façonner son avenir en définissant partiellement (voire totalement) les caractéristiques environnementales de son secteur. On retrouve ici la notion de proaction qui amène l'entreprise à prendre des risques puisqu'elle doit engager des sommes importantes sur un ou plusieurs scénarios encore incertains.
- s'adapter à l'environnement, ce qui suppose une capacité de prévision efficace (préaction) et de réaction rapide.
- se réserver le droit de participer (qui constitue un cas particulier de la solution précédente) par la réalisation d'investissements minimums permettant de prendre des options et ainsi de retarder toute décision jusqu'à ce que l'environnement devienne moins incertain.

La première solution permet à l'organisation de réduire son incertitude en participant à la définition de son environnement. Elle peut même constituer une arme stratégique visant à instaurer une situation de turbulence pour ses concurrents (D'Aveni 1999). Quant aux deux dernières solutions, elles permettent de prendre des décisions moins risquées mais aussi probablement moins rémunératrices s'agissant souvent d'une stratégie de suiveur.

Le choix de l'attitude à adopter et du portefeuille d'actions³ dépend bien sûr de l'organisation et du niveau d'incertitude. Par ailleurs, ces différentes solutions ne sont pas exclusives les unes des autres. Ainsi, une entreprise proactive n'étant jamais certaine d'aboutir, elle peut se prémunir en maintenant intactes ses capacités de préaction et de réaction.

Pour s'adapter à son environnement, Gervais et Thénét (1998) considèrent que d'autres moyens sont également envisageables :

- acquérir une plus grande flexibilité permettant de s'adapter aux événements. Cette recherche de flexibilité peut être interne à l'organisation ou externe avec un partage des risques avec des partenaires (stratégies de coopération) (Cf. Márquez García, Hernández Ortiz 1998). Dans le sport spectacle, cela consiste à recruter un nombre de joueurs plus important pour faire face à d'éventuelles défaillances (blessures) en cours de saison ou à demander des aides exceptionnelles à ses partenaires pour se prémunir contre un déficit budgétaire en cas de performances sportives décevantes.

- recourir à l'assurance qui revient à externaliser le risque moyennant une prime. Ainsi, lors de la saison 1999/2000, le FC Barcelone a souhaité se couvrir contre le risque de gagner toutes les compétitions en raison du surcoût lié aux primes variables des joueurs.
- tenter de dominer son environnement, ce qui nous ramène à la notion de proaction, à l'image des grands clubs qui essaient d'influer sur les règlements des autorités de tutelle et, en particulier, de l'UEFA pour limiter leurs risques quant à une non-qualification ou une élimination précoce des compétitions européennes.
- gérer un système d'animation permettant au personnel de garder confiance.

1.2. L'intérêt du contrôle de gestion en situation d'incertitude et ses liens avec la stratégie : les résultats de quelques recherches

D'après Teller (1997), « l'argument selon lequel l'accroissement général des facteurs d'incertitude entraîne la non-réalisation des objectifs et donc réduit l'intérêt du système de contrôle de gestion ne paraît pas décisif. Il renforce, au contraire, l'intérêt du système et la nécessité de son amélioration » pour mieux gérer les risques qui en découlent. Différentes recherches portant sur la contingence du contrôle de gestion montrent qu'un environnement incertain s'accompagne d'un accroissement de la fréquence et de la vitesse du reporting (Chenhall, Morris 1986) pour une plus grande réactivité, et du souhait de disposer d'informations supplémentaires (externes, non financières et ex-ante) (Gordon, Narayanan 1984 ; Chenhall, Morris 1986) pour une meilleure analyse et prévision de l'environnement. Quant au système d'évaluation et de récompense, les informations financières classiques étant insuffisantes pour juger des performances des individus à s'adapter et à gérer en situation d'incertitude, il devient plus subjectif et moins axé sur les éléments financiers sujets à de fortes variations (Govindarajan 1984).

D'autres travaux s'intéressant plutôt à la turbulence de l'environnement, source d'incertitude, indiquent que « la planification et la gestion budgétaire restent des outils indispensables au bon fonctionnement des organisations, à condition de ne pas en faire des stéréotypes mais des instruments en phase avec le contexte du moment » (Gervais, Thénet 1998). Une telle situation appelle une redéfinition du rôle des systèmes de contrôle. Le budget, outil

d'optimisation des flux internes et de délégation en période de stabilité, devrait désormais permettre (Gervais 2000) :

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

Quant à Méric (2000), il relève quatre conceptions du contrôle de gestion qui traduisent une approche particulière de l'incertain :

- la rétrospection (analyser le passé) et la prospective⁴ (prévoir les événements futurs) qui consistent à réduire l'incertitude et à la maîtriser ;
- la réaction (agir rapidement suite à un fait imprévu) et la proaction (anticiper des événements difficilement prévisibles) qui se fondent sur une acceptation de l'incertitude. L'organisation doit alors être en mesure de faire face à toute éventualité, même les plus inattendues, en d'autres termes, de gérer au mieux l'incertain.

Ces résultats montrent que le contrôle peut intégrer les différents comportements stratégiques permettant de faire face à l'incertain. Cela nous amène à reconsidérer notre hypothèse de départ quant au rôle joué par le contrôle de gestion au regard de la stratégie. Finalement, il semblerait que celui-ci dépend de la façon dont l'organisation approche son incertitude. Auparavant, revenons sur ses deux rôles principaux.

Pendant longtemps, le contrôle de gestion a été perçu comme un outil garant de la bonne implantation de la stratégie. Or, les travaux de Simons (1987, 1990) démontrent qu'il peut également participer à la formation de la stratégie de l'organisation en mettant l'accent sur les incertitudes stratégiques (en l'occurrence, l'aléa sportif). Bouquin (2000) confirme cette idée lorsqu'il fait l'hypothèse qu'il existe, dans certains contextes turbulents, « un contrôle de gestion proactif, extraverti, qui est une partie clé du processus d'émergence stratégique ». Ces deux rôles attribués au contrôle se traduisent, selon Simons (1987, 1990), par un système bicéphale avec :

- un contrôle qualifié de « programmé » (géré par des fonctionnels avec une faible implication

des dirigeants opérationnels),

- un contrôle dit « interactif » centré sur les seules incertitudes stratégiques (avec la participation de chacun et des échanges fréquents) nourrissant les besoins importants d'apprentissage organisationnel, signalant à l'ensemble de l'organisation les points essentiels aux yeux de la direction et s'assurant du processus d'émergence stratégique.

Si nous revenons maintenant aux résultats de Méric (2000), ils suggèrent que le contrôle privilégie un rôle (au détriment de l'autre) selon l'approche de l'incertitude retenue et donc les comportements stratégiques qu'il intègre. Ainsi, la première approche, qui consiste à réduire et maîtriser l'incertain, se traduirait plutôt par un contrôle de gestion garant de la conformité à la stratégie en définissant a priori les actions appropriées à mettre en œuvre et en constatant a posteriori les dérives. La seconde, qui se fonde sur une acceptation de l'incertitude, s'accompagnerait plutôt d'un contrôle axé sur le processus d'émergence stratégique, le détail des grandes orientations se construisant dans le temps au gré de l'évolution des incertitudes de l'organisation.

A priori, les résultats de Gervais et Thénét (1998) ne permettent pas de confirmer ces hypothèses puisqu'en environnement turbulent, le contrôle semble plutôt conçu comme un outil de formation de la stratégie. En fait, cette contradiction apparente s'explique probablement par le niveau d'incertitude. Le rôle plus traditionnel mis en évidence par Anthony s'effaçant progressivement au profit de celui souligné par Simons au fur et à mesure que l'environnement devient plus incertain.

1.3. Le cas du sport spectacle

Après avoir défini les conséquences de l'aléa sportif, il s'agit de savoir si le contrôle de gestion est en mesure d'intégrer cette incertitude et de quelle manière.

1.3.1. Conséquences de l'incertitude : un risque sportif et financier

Un club professionnel est confronté à la fois à des impératifs économiques et sportifs. Au-delà du simple souhait de survie, deux modèles coexistent. Le modèle américain où les clubs sont généralement perçus comme maximisateurs de profits et le modèle européen où ils cherchent

plutôt à maximiser leurs performances sportives sous la contrainte d'un budget équilibré (Bourg, Gougnet 1998) sous peine de sanctions décidées par l'autorité de tutelle dans le cas français.

Or, le risque sportif des clubs professionnels (suite à l'incertitude inhérente à la compétition) s'accompagne d'un risque financier lié au caractère aléatoire de certaines recettes et à l'importance des charges fixes à l'horizon de la saison, charges qui sont indépendantes des résultats sportifs en raison :

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

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

En revanche, un certain nombre de recettes sont aléatoires (billetterie, produits dérivés, droits TV...) puisqu'elles varient partiellement en fonction des résultats sportifs (classement pour le championnat et nombre de tours pour les autres compétitions). Si les performances sportives ne sont pas au rendez-vous, la combinaison « charges fixes - recettes aléatoires » risque donc de se traduire par une dégradation du résultat comptable en cours de saison mais également sur le long terme en raison du caractère longue durée des contrats de joueurs (trois ans et plus).

1.3.2. L'intérêt du contrôle de gestion face à l'aléa sportif

La Fédération et la Ligue cherchent à établir les conditions d'une pratique économique viable et à réguler les dysfonctionnements du marché du spectacle sportif (Bayle 1999). Ainsi, au début des années 90, devant la fragilisation du secteur professionnel avec les risques de liquidation de plusieurs équipes, elles ont créé la DNCG (Direction Nationale du Contrôle de Gestion) qui impose des obligations financières et de gestion : situation financière saine, plan comptable professionnel, documents comptables annuels et semestriels, et comptes prévisionnels. Cela permet aux clubs de se faire une opinion d'ensemble de leur situation financière sans offrir

néanmoins de possibilité d'analyse approfondie et surtout sans prendre en compte l'incertitude inhérente à leur activité.

Or, sur les quatre degrés d'incertitude (échelle croissante de quatre niveaux) définis par Courtney et al. (1997), le sport spectacle se situe au deuxième niveau qualifié de « futurs alternatifs ». En d'autres termes, plusieurs scénarios sont possibles avec des probabilités de réalisation différentes. Même si les clubs constituent des « systèmes héréditaires », il subsiste une incertitude résultant du caractère relativement aléatoire des résultats sportifs dont ils ont connaissance instantanément après chaque rencontre. Cette situation n'appelle donc pas un système de veille stratégique plus important sur ce point, ce qui n'enlève rien de son intérêt quant aux autres sources d'incertitude, notamment d'ordre commercial ou juridique.

En début de saison, le club doit mener une réflexion approfondie sur le déroulement probable des différentes épreuves sportives. Cela consiste, avant de s'engager sur le niveau des charges fixes et en particulier sur les recrutements, à modéliser et valoriser chaque scénario possible (en termes de charges et de recettes attendues). Ces simulations permettent d'anticiper les risques financiers présentés par l'aléa sportif : non-qualification ou élimination précoce d'une compétition, classement en deçà ou au-delà des espérances... Il s'agit également de bénéficier d'un effet d'apprentissage afin de mieux comprendre les différents leviers d'action et ne pas être pris au dépourvu par une situation que l'on n'aurait pas envisagée, ce qui réduit par la même occasion l'inquiétude de l'organisation face à son incertitude.

Par la suite, les outils de contrôle doivent faciliter l'évaluation, en temps réel, des conséquences de résultats sportifs non conformes au scénario finalement retenu par le club. Cela permet à ses dirigeants d'être très réactifs. Face à des difficultés, ils peuvent demander des aides exceptionnelles à leurs partenaires, ralentir certains projets (aménagement du stade, développement du merchandising...) ou céder des joueurs en cas de sur-effectif. Cela doit atténuer les conséquences financières de mauvais résultats sportifs mais également financer des actions visant à inverser la tendance : changement d'entraîneur, de joueurs, de système de primes. Ces rétroactions sportives (qu'elles portent sur le court ou le long terme) sont néanmoins peu contrôlables. À l'inverse des rétroactions financières, elles ne présentent aucune certitude de réussite malgré des coûts souvent élevés.

En l'état, même si ces derniers développements accroissent la compréhension de l'intérêt du système de contrôle dans le sport spectacle, ils ne permettent pas véritablement de se prononcer sur son usage vis-à-vis de la stratégie. C'est l'objet de la section suivante consacrée à une analyse empirique détaillée. Auparavant, précisons brièvement la nature des stratégies que l'on peut rencontrer dans le football professionnel.

Ces stratégies peuvent être classées en deux catégories : sportive mais également commerciale et financière. La stratégie sportive diffère selon l'objectif recherché : éviter la relégation, maintenir sa position ou progresser (participer aux compétitions européennes, intégrer la division supérieure). Quant à la stratégie commerciale et financière conditionnée par la stratégie sportive et tributaire de son succès, elle consiste généralement à dégager des ressources supplémentaires permettant de financer l'achat et la rémunération de joueurs toujours plus coûteux. Il s'agit d'accroître les recettes provenant des activités commerciales (selon des modalités qui varient selon les clubs), de rechercher un actionnaire acceptant d'investir des fonds importants, voire viser une introduction en bourse lorsque le législateur l'aura rendue possible. Depuis peu, les équipes bénéficiant d'une forte notoriété tentent également de se diversifier en développant des activités en dehors du champ de la compétition pour se soustraire au seul arbitrage du sport et accroître leurs ressources. Ainsi, les clubs anglais les plus prestigieux se sont lancés dans la restauration, l'hôtellerie, l'édition, les services financiers, le métier de voyageur, la gestion de musées... (Deloitte & Touche 1999).

2. ANALYSE EMPIRIQUE : LES RÉSULTATS ISSUS DE QUELQUES MONOGRAPHIES

Nous recourons à des monographies portant sur cinq clubs de football professionnel élaborées à partir de l'analyse des documents de gestion interne et d'entretiens semi-directifs (deux ou trois par club) avec la direction générale et, ou le directeur financier ou le contrôleur de gestion⁵. La base empirique évidemment étroite de cette recherche limite la portée des résultats qui n'ont pas pour objet d'aboutir à une représentativité statistique. Recourir à des études de cas vise plutôt à accroître la confiance en l'acceptabilité d'hypothèses se référant à un débat théorique plus large. « Yin (1994) parle d'une « généralisation analytique » qui ne doit pas être

confondue avec la « généralisation statistique » » (Witz, 2000). Notre choix méthodologique se trouve également conforté par Bouquin (2000) qui considère que le chercheur doit opter pour une démarche qualitative en raison de la complexité des processus d'interaction entre les stratégies et les contrôles. D'un point de vue pratique, une approche plus exhaustive (enquête par questionnaires) ne semble d'ailleurs pas envisageable en raison des difficultés d'accès à l'information liées au caractère relativement confidentiel du milieu sportif, de surcroît pour un sujet abordant des aspects financiers. Quoi qu'il en soit, nos résultats s'appuyant sur quelques clubs avec une incertitude particulière (deuxième niveau sur l'échelle de Courtney et al. (1997)), ils devront par la suite être confirmés par des analyses complémentaires portant sur un échantillon plus conséquent et sur d'autres organisations.

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

- trois équipes de première division. Deux évoluent depuis de nombreuses années en D1, essentiellement en haut de tableau, avec un enjeu sur la participation aux compétitions européennes, alors que la troisième, après un parcours plus chaotique, espère se maintenir durablement et rejoindre l'élite.
- deux clubs de deuxième division. Une équipe vise le maintien de sa position acquise de longue date (première moitié du tableau) tandis que l'autre souhaite réintégrer la D1 après une courte expérience d'une année.

L'analyse de leurs pratiques de contrôle doit nous permettre de répondre à la problématique posée. À cette fin, nous étudions successivement le système d'évaluation des performances (§ 2.1.), le mode d'élaboration des prévisions financières (§ 2.2.) et le système d'information de ces clubs (§ 2.3.).

2.1. L'évaluation des performances

Les clubs de première division disposent d'une comptabilité de gestion afin d'affiner l'information comptable et ainsi disposer de données plus précises sur leur fonctionnement pour améliorer la pertinence des décisions. Cela permet également d'apprécier les performances de chaque responsable. Deux solutions sont alors envisageables.

Deux clubs retiennent un découpage analytique par centre de responsabilité⁶ qui dépend de leur structure organisationnelle et des inévitables conventions qu'ils sont amenés à prendre. D'une manière générale, les activités commerciales (billetterie / abonnement, loges, sponsoring, publicité, produits dérivés) constituent des centres de profit (éventuellement des centres de recettes). Quant à la direction sportive, elle se décompose en plusieurs centres de coûts discrétionnaires : joueurs (masse salariale), intendance technique et médicale, frais de déplacement et d'hébergement, équipement. Cette première solution ne semble pas pleinement satisfaisante pour apprécier les performances de chaque responsable. En effet, il s'avère difficile de distinguer ce qui relève de leur action ou des résultats sportifs. Ils risquent d'ailleurs, à tort ou à raison, d'invoquer l'aléa sportif chaque fois qu'ils obtiennent des performances décevantes.

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

Cette solution permet une plus grande réactivité en facilitant l'évaluation financière de résultats sportifs différents des hypothèses de départ. Distinguer le championnat des compétitions plus aléatoires permet également de mieux responsabiliser les différents membres du club en les engageant sur les seuls éléments qu'ils maîtrisent réellement. Le bon déroulement de leur activité n'est plus perturbé par l'aléa sportif inhérent aux autres épreuves. Le risque consiste alors à voir l'organisation se désintéresser et ne pas s'impliquer pour tout ce qui relève des compétitions plus incertaines. Cette solution n'est donc que partiellement satisfaisante. En fait, ces épreuves doivent aussi donner lieu à une responsabilisation à condition d'adopter une mesure des performances plus souple s'appuyant désormais sur la capacité à gérer et à s'adapter au mieux aux conséquences de l'incertitude sportive.

Pour améliorer l'évaluation de leurs performances, les clubs souhaitent également réaliser un véritable benchmarking en se comparant aux meilleurs. Même si, pour l'instant, ils ne reçoivent de la DNCG que des statistiques portant sur les comptes annuels de leurs partenaires, la

situation devrait évoluer sous peu. En effet, la Direction Nationale du Contrôle de Gestion impose, depuis la saison passée, une comptabilité de gestion par compétition qui enrichit considérablement sa base de données.

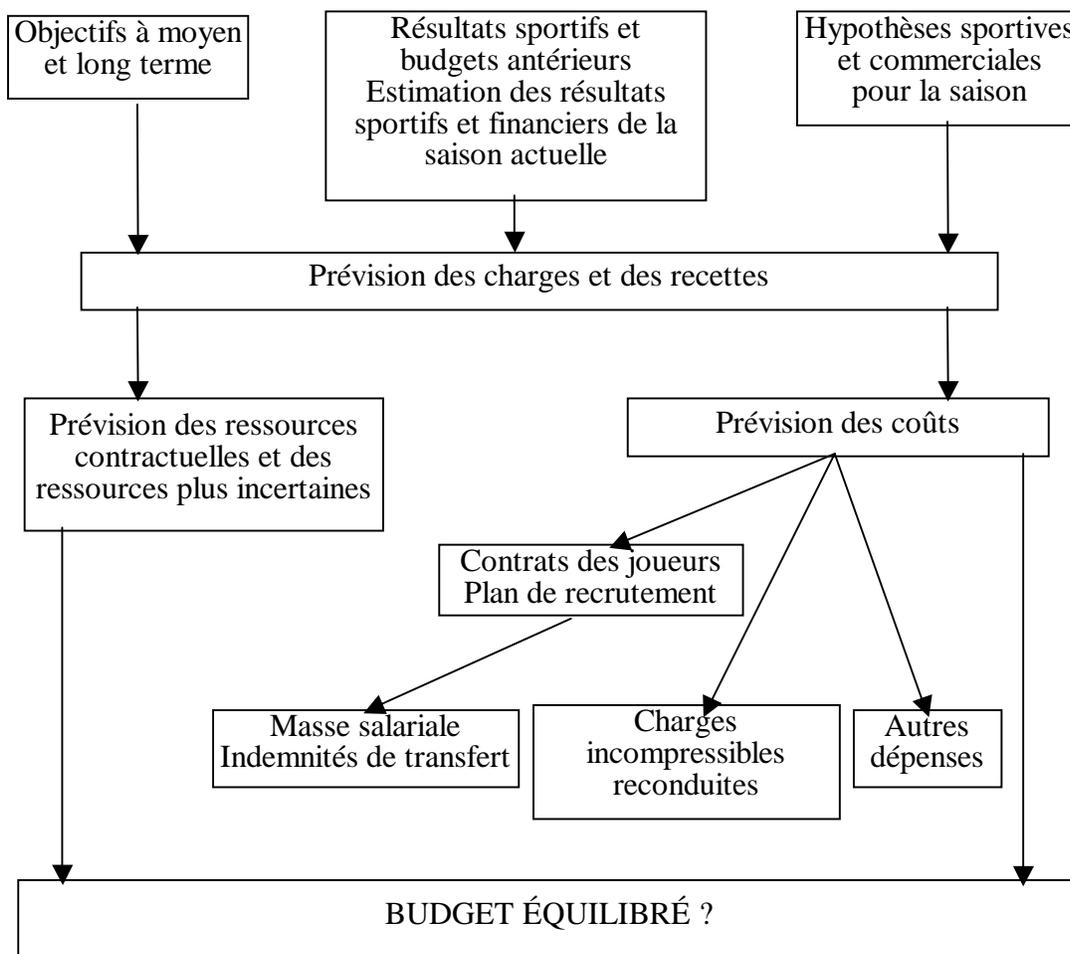
2.2. Le mode d'élaboration des prévisions financières

La Ligue rend obligatoire la présentation de comptes prévisionnels très complets pour la mi-mai et l'analyse des effets d'un scénario de crise. Les résultats sportifs et financiers de la saison en cours n'étant pas encore connus, une réactualisation est demandée pour la mi-novembre. À cette date, le championnat a repris depuis trois mois, le club connaît mieux les potentialités de sa nouvelle équipe. Par ailleurs, 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. Pour éviter que les clubs limitent leur prospective et leur analyse à la saison à venir, la DNCG impose aussi un plan de financement et un compte de résultat prévisionnel triennaux.

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

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

Figure 1 - Le processus de prévision



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

- retenir des scénarios prudents. Il s'agit de définir une hypothèse raisonnable ou « moyenne basse » pour le championnat de France et de s'appuyer sur un scénario sûr pour les compétitions plus sujettes à l'aléa : le premier tour (c'est-à-dire un match pour les coupes de France et de la Ligue, et six matches pour la ligue des champions puisque les poules comprennent quatre équipes

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

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

Pour les trois équipes de D1, ces prévisions débouchent sur un système budgétaire calqué sur le découpage analytique. Cet outil permet une maîtrise, à la fois, des individus en les responsabilisant⁷ et de l'environnement par une démarche prospective privilégiant le risque zéro ou en se situant dans une approche résolument proactive. Dans le premier cas, le club subit son environnement et ne définit pas d'hypothèses sportives optimistes susceptibles de dynamiser

l'ensemble de l'organisation. Cette situation (retenue par deux clubs) risque de s'accompagner d'un appauvrissement de la gestion stratégique, le club éprouvant des difficultés à se projeter dans l'avenir, l'incertitude inhérente à son activité s'accroissant avec l'éloignement de l'horizon temporel. Dans le second cas, l'organisation définit des objectifs ambitieux et les moyens de les atteindre, ce qui donne du sens à l'action et pousse chacun à travailler dans la direction indiquée. Le club qui adopte cette démarche proactive dispose en amont de véritables plans stratégiques à trois ans avec des objectifs sportifs et financiers qui traduisent une progression régulière d'une année sur l'autre. Par ailleurs, pour ne pas pénaliser ses différents responsables suite à des performances sportives décevantes, les compétitions plus aléatoires sont isolées au niveau de centres particuliers comme nous avons pu le constater précédemment.

2.3. Le système d'information

Le système budgétaire se traduit par l'élaboration de comptes d'exploitation mensuels ou trimestriels par centre de responsabilité pour faire le point, détecter un éventuel dérapage et évaluer son ampleur. Leur consolidation aboutit à un reporting global sous forme de compte de résultat en liste ou de soldes intermédiaires de gestion avec une distinction possible entre le chiffre d'affaires défini en début de saison (sponsors, subventions, droits de télévision...) et le chiffre d'affaires plus aléatoire (billetterie, publicité, produits dérivés...) qui dépend partiellement des résultats sportifs. Le groupement disposant d'une comptabilité de gestion avec un découpage par compétition adopte une position plus originale avec le calcul d'une marge brute totale (les marges directes dégagées par chaque compétition et par les deux centres de profit indirects : sponsoring et produits dérivés) devant financer la masse salariale et les frais de fonctionnement. Dans tous les cas, ces situations distinguent le résultat opérationnel (hors transfert) du résultat sur opérations de joueurs qui s'avère très incertain.

Ce reporting s'accompagne de « tableaux de bord » dont le contenu et la fréquence diffèrent selon le degré d'incertitude qui affecte les différents éléments concernés. Ainsi, au début du championnat, les clubs suivent très rigoureusement (fréquence quotidienne ou hebdomadaire) le nombre d'abonnements et de loges vendus complétés éventuellement des recettes et d'indicateurs variés tels que le taux de remplissage, le prix moyen... Ils portent également une

attention particulière aux contrats de sponsoring au fur et à mesure de leur conclusion. Ce suivi doit leur permettre de réagir en temps réel avant que le chiffre d'affaires de ces activités soit définitivement fixé. Passés les premiers mois de la saison, les clubs se contentent de surveiller le bon déroulement des paiements.

En revanche, l'activité marchandisage beaucoup plus sujette aux variations des résultats sportifs donne lieu à un suivi permanent des ventes (plus fréquent que le suivi budgétaire). Pour la même raison, une 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, voire de la marge partielle dégagée par le match. D'autres indicateurs variés complètent parfois ce suivi : le prix moyen de la place par match, le taux de remplissage, le nombre de places à tarif réduit... Dans le même temps, il convient d'apprécier le « niveau de production » de la rencontre (victoire/défaite, nombre de points au classement, nombre de buts marqués ou encaissés, qualité du jeu et du spectacle).

Quant à la masse salariale, elle constitue le poste de charges le plus important et elle est dépendante des performances sportives en raison des primes variables. Cette situation justifie une surveillance rigoureuse avec un tableau régulier très détaillé reprenant, par joueur, les différents éléments de leur rémunération.

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.

Finalement, ce système d'information se caractérise par une forte dominante financière. Les tableaux de bord de gestion intègrent peu d'indicateurs physiques, notamment de mesure de la qualité et du service au client tels que le nombre de réclamations et leur nature, le temps d'attente au guichet, le nombre de vols et d'accrochages par match, la qualité perçue du service d'accueil et de restauration des loges etc. Néanmoins, la taille de l'organisation laisse à penser que les responsables concernés disposent d'une connaissance intuitive de ces différents éléments,

d'autant plus qu'ils assistent aux matches de leur équipe. Ils peuvent ainsi s'assurer du bon fonctionnement de leurs services.

Ces développements nous conduisent aux deux enseignements suivants :

- les activités sensibles à l'aléa sportif font l'objet d'un contrôle plus strict, ce qui se traduit par des « tableaux de bord » permettant une analyse plus fine et une meilleure réactivité que le système budgétaire.
- les informations opérationnelles alimentent également la réflexion de la direction alors que seuls les indicateurs de résultat devraient remonter (de surcroît avec une délégation des responsabilités). Cette situation s'explique par un centralisme informel persistant compte tenu de la taille relativement réduite des clubs et par l'incertitude de l'activité. En effet, ce suivi des éléments opérationnels permet de mesurer plus rapidement l'incidence de résultats sportifs non conformes aux scénarios initiaux, situation susceptible de remettre en cause les orientations stratégiques et nécessitant donc éventuellement une réorientation rapide de l'organisation.

Conclusion

Alors que des questions se posent sur le rôle du contrôle de gestion en univers incertain, cette étude montre que le système de contrôle intègre, de manière sélective, les différents comportements stratégiques retenus par l'organisation pour faire face à un tel contexte, ce qui accentue plus ou moins sa participation au processus de formation de la stratégie comme le démontrent les deux configurations rencontrées :

- Le club adopte une démarche proactive avec la définition d'objectifs volontaristes. Cette approche, qui présente un certain risque, peut l'amener à revoir certains choix stratégiques et opérationnels en fonction de l'évolution de l'incertitude et de ses possibilités, d'où une plus forte réactivité de son système d'information. Cela doit permettre de prendre très rapidement la mesure de la situation et de bénéficier d'un apprentissage organisationnel nécessaire dès lors que le club se dirige vers des horizons moins familiers. Quant à l'évaluation des performances des différents responsables, elle a surtout vocation à mesurer leur capacité à s'adapter à l'incertitude de l'activité. Lorsque les résultats sportifs ne se déroulent pas conformément aux prévisions, ils sont en effet amenés à revoir les actions prévues et ainsi à participer à l'aménagement de la stratégie

(sportive mais également commerciale et financière) initiale. Cependant, même dans ce type d'organisation, il est généralement possible d'isoler des poches de relative certitude (exemple : le championnat de France) qui justifient alors le recours au contrôle de gestion afin de s'assurer de la conformité à la stratégie retenue.

- Le club se contente d'une approche prospective privilégiant le risque zéro sous prétexte que l'on n'est jamais sûr de rien en situation d'incertitude. Le risque financier qui découle de l'aléa sportif étant éliminé, le contrôle de gestion peut alors pleinement jouer son rôle de garant de la bonne implantation stratégique en s'assurant du bon déroulement de la saison conformément aux prévisions réalisées. Même s'il contribue peu à la construction de la stratégie de l'organisation, ce rôle n'est néanmoins pas totalement absent. Le contrôle intervient, d'une part, en amont par la réalisation de simulations permettant de valider certains choix stratégiques et certaines actions à mener, d'autre part, en aval en signalant les ressources supplémentaires dégagées par une situation sportive favorable (eu égard aux hypothèses minima retenues), ressources susceptibles d'être utilisées dans des actions non prévues.

Finalement, même si le contrôle de gestion remplit toujours les deux rôles qui lui sont dévolus, il semblerait qu'un des deux soit prépondérant selon le degré d'incertitude de l'organisation et plus précisément le niveau de risque attaché à la stratégie retenue pour faire face à un tel contexte. Ces résultats complètent les travaux de Simons (1987, 1990). Ils indiquent que deux entreprises avec une même incertitude (même nature et même importance) font un usage différent de leur système de contrôle selon la façon dont elles appréhendent leur incertain d'un point de vue stratégique.

Toutefois, ces conclusions ne concernent pas les deux clubs de D2 qui ne mènent pas de véritable réflexion stratégique tant au niveau sportif que commercial puisqu'ils se contentent de reproduire quasiment à l'identique les réalisations de la saison passée. Ils sont donc relativement passifs face à leur incertitude. Leur système de contrôle se limite à un système d'information comptable accompagné de quelques éléments non financiers peu formalisés en raison de leur taille, du manque de moyens et de dirigeants souvent amenés à agir dans l'urgence. Il présente peu d'utilité au regard d'une stratégie presque inexistante. Il permet essentiellement de répondre aux obligations imposées par la DNCG, de s'assurer de la conformité à l'extrapolation réalisée et

de l'obtention d'un résultat comptable non déficitaire.

Bibliographie

Bayle E. (1999), « Management et performance des organisations à but non lucratif : le cas des fédérations sportives nationales », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Limoges, novembre.

Berland N. (2000), « Fonctions du contrôle budgétaire et turbulence », dans Risques et Comptabilité, 21e Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Angers.

Bouquin H. (2000), « Contrôle et stratégie » dans B. Colasse (éd.), Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, *Économica*, p. 533-545.

Bouquin H. (1991), « Contrôle de gestion : le temps réel implique un retour aux sources », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, p. 17-26.

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

Boyer L. (1996), « De la diversification au recentrage et à une reformulation des stratégies de croissance », p. 121-141 dans B. Cova, S. Wickham (éds.), *Stratégies d'incertitude*, *Économica*.

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

Courtney H., Kirkland J., Viguerie P. (1997), « Strategy under Uncertainty », *Harvard Business Review*, november-december, p. 67-79.

Courtot H. (1998), *La gestion des risques dans les projets*, *Économica*.

D'Aveni R. (1999), « Strategic Supremacy through Disruption and Dominance », *Sloan Management Review*, spring, p. 127-135.

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

Durand C. (1996), « Les relations entre le sport professionnel et les collectivités locales depuis 1975 », dans *Premières Rencontres Ville-Management : Le Maire-Entrepreneur*, Biarritz, Presses Universitaires de Pau, p. 297-318.

Gervais M. (2000), *Contrôle de gestion*, *Économica*, 7e éd.

- Gervais M., Thénet G.** (1998), « Planification, gestion budgétaire et turbulence », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 3, septembre, p. 57-84.
- Godet M.** (1991), « Les dangers de la (seule) réactivité », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, p. 91-92.
- Gordon L., Narayanan V.** (1984), « Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organizations Structure : an Empirical Investigation », *Accounting Organizations and Society*, vol. 9, n° 1, p. 33-47.
- Govindarajan V.** (1984), « Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation : an Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable », *Accounting Organizations and Society*, vol. 9, n° 2, p. 125-135.
- Hoehn T., Szymanski S.** (1999), « The Americanization of European Football », *Economic Policy*, n° 28, avril, p. 205-240.
- Kœnig G.** (1996), « Actions de renforcement et maîtrise de l'incertitude », p.107-120 dans B. Cova, S. Wickham (éds.), *Stratégies d'incertitude*, Économica.
- Lauzel P., Teller R** (1997), *Contrôle de gestion et budgets*, Sirey, 8e éd.
- Lauzanas J.M.** (2000), « Émergence des outils de gestion dans les clubs de football professionnel depuis 1990 : essai de caractérisation et contribution à la compréhension », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Nantes, octobre.
- Longeaux (de) D.** (1977), « Le contrôle de gestion en période incertaine », *Revue Française de Gestion*, mars-avril, p. 14-19.
- Loret A. et al.** (1993), *Sport et management - De l'éthique à la pratique*, Dunod.
- Márquez García A.M., Hernández Ortiz M.J.** (1998), « Firms Facing Uncertainty : the Cooperation Option », dans C. Zopounidis, P.M. Pardalos (eds), *Managing in Uncertainty : Theory and Practice*, Kluwer Academic Publishers.
- Méric J.** (2000), « Temps et contrôle de gestion », dans B. Colasse (éd.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Économica, p 1179-1187.
- Minquet J.P.** (1992), « Le produit sport », *Revue Française de Marketing*, n° 138, p. 27-35.
- Pigeassou C., Garrabos C. et al.** (1997), *Management des organisations de services sportifs*, PUF.

Simons R. (1999), « How Risky is your Company ? », Harvard Business Review, may-june, p. 85-94.

Simons R. (1990), « The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives », Accounting, Organizations and Society, vol. 15, n° 1/2, p. 127-143.

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

Teller R. (1976), Le contrôle de gestion en avenir incertain, Dunod.

Witz P. (2000), « L'étude de cas : réflexions méthodologiques pour une meilleure compréhension du rôle de la comptabilité financière dans le gouvernement d'entreprise », Comptabilité - Contrôle - Audit, numéro spécial, décembre, p. 121-135.

Notes de bas de page

¹ Le sport professionnel par opposition au sport loisir pratiqué par les amateurs est souvent qualifié de sport spectacle.

² D'autant que l'incertitude peut également résulter d'une certaine instabilité peu prévisible (changement de la fiscalité sur les joueurs, des règles structurant les compétitions ou les transferts...).

³ Kœnig (1996) cite différentes actions stratégiques ayant des effets sur l'incertitude (réduction ou accroissement) de l'entreprise ou de son univers stratégique.

⁴ Au sens de préaction selon Godet (1991).

⁵ Les thèmes abordés lors de ces entretiens (durée comprise entre une heure et une heure trente) portent sur le contexte du club, son organisation, ses enjeux stratégiques et les différents aspects de son contrôle de gestion. Ces études de cas ont, au préalable, donné lieu à des entretiens avec la Direction Nationale du Contrôle de Gestion afin de mieux cerner l'organisation du football professionnel français et ses enjeux, les obligations financières et de gestion imposées aux clubs, les moyens de contrôle et de sanction de la DNCG, et les pratiques de gestion des clubs.

⁶ Dans le sport spectacle, la notion de produit étant plus problématique, il est impossible de calculer leurs coûts à l'instar d'une entreprise classique. Il n'existe pas de centres d'analyse au sens de localisation des dépenses et des recettes indirectes pouvant ensuite être rattachées aux produits en fonction de leur consommation d'unités d'œuvre.

⁷ Excepté un club en raison de sa culture d'entreprise (collégialité des décisions) qui rend inopérante et inacceptable toute tentative de responsabilisation.