

## **Le contrôle de gestion dans les organisations sportives : entre régulation économique, tensions organisationnelles et pilotage de la performance**

### **Management Control in Sports Organizations: Balancing Economic Regulation, Organizational Tensions, and Performance Management**

Nada RHERIB

*EMAA Business School, Agadir, Maroc.*

Mohamed Charif EL HARRANE

*EMAA Business School, Agadir, Maroc.*

Soukaina JOUAD

*ENCG Dakhla, Université Ibn Zohr, Agadir, Maroc.*

---

**Résumé.** Les organisations sportives doivent aujourd'hui structurer leurs pratiques de gestion en raison des nouvelles exigences économiques et institutionnelles. Cet article examine comment les organisations sportives mettent en place le contrôle de gestion et les tensions qui peuvent surgir entre les objectifs sportifs et les contraintes financières. Pour cela, nous avons mené une étude qualitative basée sur huit entretiens approfondis avec des personnes impliquées dans la gestion et la direction d'organisations sportives. Les données collectées ont été analysées en utilisant ATLAS.ti qui nous a aidés à identifier les thèmes clés. Les résultats montrent que les différents acteurs utilisent le contrôle de gestion de différentes manières. Les dirigeants considèrent le contrôle de gestion comme un outil pour prendre des décisions et les justifier. Les acteurs sportifs, en revanche, voient le contrôle de gestion comme une source de contraintes qui peut entraîner des résistances en raison de leur culture. Le contrôle de gestion est principalement utilisé pour assurer la sécurité financière de l'organisation plutôt que pour améliorer la performance. Les dirigeants et les acteurs sportifs ont donc des perceptions très différentes du contrôle de gestion. Les dirigeants le considèrent comme un outil précieux pour gérer l'organisation, tandis que les acteurs sportifs le perçoivent comme une contrainte qui peut limiter leur action. Cet article contribue à la littérature en contrôle de gestion et management du sport en soulignant le caractère organisationnel et social du contrôle de gestion dans les contextes sportifs.

**Mots-clés :** *Contrôle de gestion ; Organisations sportives ; Pilotage de la performance ; Gouvernance ; Étude qualitative.*

**Abstract.** Sports organizations are dealing with a lot of institutional pressures. This means they really need to have management control in place. The thing is, sports organizations have to balance two things: the sports side and the business side. This paper looks at how sports organizations use management control. It also explores the problems that come up when the sports side and the business side do not agree. To do this study we talked to people who work with sports organizations. We did eight interviews, with people who are involved in managing and governing these organizations. We looked at what these people said. Found some common themes. Data were analyzed using thematic coding supported by ATLAS.ti software. The results show that people use management control in ways depending on what they do. Managers think of management control to help make decisions and make the organization look good. On

the hand people who work in sports think of management control as something that gets in the way and makes them resistant to change. So, management control is mainly a way for organizations to follow the rules and be financially safe than a way to directly manage how well people perform. Management control is really, about making sure the organization is okay financially. Digital tools can really help bring the world of sports and the world of money. This is because digital tools can make things easier to understand. They do this by being simple and easy to learn. Digital tools are a way to connect sports and economics. This research contributes to the literature on management control and sport management by highlighting the organizational and social nature of management control in sports contexts.

**Keywords:** *Management control; Sports organizations; Performance management; Governance; Qualitative study.*

---

## 1. Introduction

Aujourd'hui, bon nombre d'organisations sportives sont de plus en plus intégrées dans les dynamiques sociales et économiques, tout en conservant des finalités clairement propres à la performance sportive. Cette double logique, à la fois sportive et managériale, situe ces organisations dans une zone d'hybridation soumise à un renforcement des exigences de performance, de transparence et de gouvernance (Slack, 1997 ; Bayle & Robinson, 2007). Le phénomène de professionnalisation croissante du secteur sportif se traduit donc par un accroissement du degré d'appropriation d'outils et pratiques issus des sciences de gestion, en matière de management et de contrôle des organisations.

C'est alors que se restaurent les moyens de contrôle de gestion, nés dans le cadre des organisations, contrôlés puis pilotés, au cœur du processus de pilotage. En effet, à l'origine construits comme un ensemble de mécanismes de contrôle budgétaire à seule fin d'atteindre une efficience économique (Anthony, 1965), les contrôles de gestion connaissent alors un virage significatif au profit d'une dimension plus stratégique axée sur l'aide à la décision et sur le pilotage de la performance globale (Bouquin, 2010 ; Simons, 1995). Evolution qui inscrit dès lors le contrôle de gestion dans une conception non plus qu'instrumentale et technique mais dans une perspective plus large d'un contrôle de gestion considéré, non pas seulement comme moyen, mais comme un ensemble de règles mobilisé pour penser et organiser un système structurant le comportement des acteurs et leurs choix.

Il n'en demeure pas moins que l'intégration de ces dispositifs au sein des organisations sportives est un enjeu délicat. En effet, comme le souligne la littérature, elles se caractérisent par une culture sportive forte, une orientation vers les résultats à court terme et une certaine informalité des pratiques de gestion (Hoye et al., 2006 ; Bayle, 2017). Ces spécificités entravent parfois l'appropriation des outils de contrôle de gestion et interrogent sur leur capacité à remplir leur fonction de pilotage.

La performance, pour sa part, est intrinsèquement multidimensionnelle. Au-delà de la performance purement sportive, elle est économique, sociale et territoriale, ce qui complique son évaluation (Neely, 2002 ; Bayle, 2010). Cette pluri-objectivation des objectifs impose des arbitrages constants entre logiques parfois contradictoires et renforce l'exigence de dispositifs de pilotage adaptés et contextualisés.

Si de nombreuses recherches ont été consacrées à la performance sportive ou aux modèles économiques du sport, le rôle réel du contrôle de gestion dans le pilotage de cette performance globale est encore relativement peu exploré. Les travaux existants montrent une tendance à transposer des outils du secteur marchand sans tenir compte de spécificités organisationnelles du sport (Andreff, 2007) ou à ramener le contrôle de gestion à une fonction de contrôle financier, au détriment de ses dimensions stratégique et comportementale (Simons, 1995).

Au regard de ces enjeux, cette recherche adopte une approche qualitative exploratoire qui vise à mieux cerner la position et les fonctions du contrôle de gestion dans les organisations

sportives, en se donnant, dans un objectif interprétatif, d'analyser les représentations, les logiques d'action et les usages du contrôle de gestion par les différents acteurs qui s'y intéressent (Miles & Huberman, 2003). Plus précisément, l'objectif est de tenter de voir dans quelle mesure le contrôle de gestion participe à la coordination entre les acteurs, à la légitimation des choix managériaux et à l'ordonnancement de la performance globale.

Dans cette perspective, la question centrale du présent article se formulerait ainsi : Comment le contrôle de gestion contribue-t-il au pilotage de la performance globale dans les organisations sportives ?

Cette question est traitée à partir d'entretiens semi-directifs conduits auprès d'acteurs clés d'organisations sportives, et ambitionne de contribuer au double objectif de la définition des usages du contrôle de gestion en situation sportive tout en poursuivant une finalité de caractérisation de ses fonctions dans cette sphère d'activité.

Afin d'appréhender de manière approfondie le rôle du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance globale au sein des organisations sportives, cette recherche s'articule autour des questions de recherche suivantes :

- Comment les acteurs des organisations sportives perçoivent-ils et définissent-ils le rôle du contrôle de gestion dans leur organisation ?
- Quelles sont les pratiques et les outils de contrôle de gestion mobilisés par les organisations sportives pour piloter la performance ?
- Dans quelle mesure le contrôle de gestion contribue-t-il à l'arbitrage entre performance sportive, économique et organisationnelle ?

Cette recherche promet ainsi une représentation enrichie du contrôle de gestion en tant qu'objet traduit, dans ses usages, la richesse de l'espace organisationnel des organisations sportives en tant que potentiel d'analyse contextualisée, et proposition de perspectives managériales pour les dirigeants sportifs dans leurs enjeux de pilotage et de gouvernance.

## **2. Revue de littérature et cadre conceptuel**

### **a. Le contrôle de gestion : d'un outil de contrôle à un dispositif de pilotage**

Le contrôle de gestion a longtemps été établi comme une sorte de système conçu pour ce faire garantir le succès de l'organisation par la maîtrise des ressources (Anthony, 1965). Dans cette perspective, il était presque exclusivement appréhendé sous l'angle du contrôle budgétaire et de l'efficacité économique, laissant assez peu de place, voire aucune, à une dimension stratégique ou comportementale. Il est maintenant advenu d'appréhender le contrôle de gestion non seulement comme un système d'information permettant de prendre des décisions, mais aussi comme un instrument de coordination des comportements pour réaliser la stratégie (Bouquin, 2010).

C'est d'ailleurs à ce titre que Simons (1995) parle de « leviers de contrôle », dans la mesure où ils n'effectuent pas seulement une surveillance des performances, mais aussi favorisent l'apprentissage organisationnel et l'innovation. Le contrôle de gestion n'est plus uniquement envisagé dans une logique de surveillance, mais dans un contrôle de gestion nourri et informé par une logique de pilotage dynamique de la performance.

### **b. La performance globale : une approche multidimensionnelle**

La notion de performance a connu une évolution similaire, passant d'une logique strictement financière à une logique multidimensionnelle, associant indicateurs financiers et indicateurs non financiers (Neely, 2002). Cette évolution s'explique par la prise de conscience des limites des seuls indicateurs financiers pour appréhender la réalité organisationnelle et rendre compte de la création de valeur dans la durée. La performance globale est bien la capacité d'une organisation à atteindre simultanément des objectifs économiques, organisationnels, sociaux, stratégiques, dans une logique de cohérence et de pérennité.

Dans cette logique, la performance économique n'est plus une fin en soi, mais une dimension parmi d'autres d'un système de performance élargi. Les dimensions organisationnelle et sociale, en lien notamment avec la qualité des processus internes, la mobilisation des acteurs, la légitimité de l'organisation et sa représentation auprès des parties prenantes, sont de plus en plus centrales dans les dispositifs de pilotage. Cette vision élargie de la performance suppose une révision des outils de mesure et de suivi, intégrant des indicateurs qualitatifs, non financiers, parfois subjectifs.

Dans le secteur sportif, cette complexité est renforcée par le fait qu'il existe parfois des objectifs contradictoires, comme l'obtention de résultats compétitifs, la performance économique et la mission sociale que s'assignent les organisations sportives (Bayle, 2010). Les clubs et fédérations sportives affichent en effet des objectifs multiples, qui relèvent sûrement, au sein de leur finalité générale, des dimensions identitaires, éducatives, territoriales, mais pas seulement qu'économiques, loin de là. La performance sportive, mesurée souvent à court terme par le résultat en compétition, peut souvent être en tension avec les impératifs d'une maîtrise des coûts ou d'un développement à long terme.

Cette pluralité de la finalité rend l'évaluation de la performance délicate et accentue la nécessité de dispositifs de pilotage au service de la recherche de la conciliation très complexe. Le pilotage de la performance dans les organisations sportives suppose des arbitrages permanents entre les différentes logiques à l'œuvre, mobilisant la nécessité d'une vision globale et intégrée de la performance. Dans ce cadre, le contrôle de gestion ne peut plus se borner à une fonction de suivi financier, mais se conçoit comme dispositif structurant, garantissant la prise en compte des objectifs sportifs et économiques, la visibilité des compromis réalisés et le soutien à la décision managériale.

De ce fait, la performance globale dans le sport ne se conçoit pas indépendamment des instruments de pilotage qui la configurent. Le fait d'appréhender les pratiques de contrôle de gestion apparaît alors comme un angle pertinent pour analyser comment les organisations sportives tentent d'affecter à des objectifs multiples et parfois antagonistes, des indicateurs opérationnels, et comment ces dispositifs impactent les comportements et les décisions des acteurs.

### **c. Spécificités des organisations sportives et enjeux de pilotage**

Les organisations du sport sont dotées de caractéristiques structurelles, culturelles et institutionnelles distinctes de celles des organisations marchandes traditionnelles, lesquelles sont sources de différences dans leurs modes de gestion. La littérature souligne leur aspect hybride, alliant objectifs sportifs, économiques et sociaux, généralement portés par des acteurs à la logique et à la temporalité distinctes (Slack, 1997). L'hybridité se traduit par une tension permanente entre logique de performance sportive, souvent appréciée dans le court terme, et logique de pérennité économique et organisationnelle, inscrite dans le long terme.

Sur le plan culturel, les organisations du sport sont empreintes d'une forte prégnance des valeurs sportives, compétitives, auto-engagées, visant l'obtention (rapide) de résultats. Cette culture peut entrer en frictions avec la rationalisation et la formalisation propulsées par les outils du contrôle de gestion. Plusieurs recherches montrent ainsi que les dispositifs managériaux, souvent jugés contraignants, technocrates ou déconnectés des réalités du terrain sportif (Hoye et al., 2006), peuvent alimenter des résistances organisationnelles et une appropriation effective des dispositifs de pilotage.

Les structures sportives, qu'elles soient associatives et semi professionnelles, se caractérisent souvent par leur mode de gestion informel, leur faible degré de spécialisation de leurs fonctions et leur dépendance à des ressources financières peu fiables (subventions, parrainage, droits TV). Ainsi, le pilotage de la performance repose souvent sur des mécanismes implicites et des choix intuitifs, au détriment de dispositifs de contrôle et de suivi formalisés.

Ces caractéristiques rendent la question de la mise en place et de l'institutionnalisation du contrôle de gestion dans les organisations sportives particulièrement ardue, mais soulignent aussi, en creux, la nécessité de dispositifs de pilotage adaptés, capables de prendre en considération les logiques spécifiques au monde sportif tout en répondant aux sollicitations d'une transparence, d'une gouvernance et d'une performance tout aussi croissantes. Le contrôle de gestion apparaît non seulement comme une technique, mais aussi comme un dispositif organisationnel contribuant à structurer les pratiques et à professionnaliser le management sportif.

#### **d. Le contrôle de gestion dans les organisations sportives : état des travaux**

Il existe encore peu de recherche explicitement consacrée au contrôle de gestion dans les organisations sportives, et les résultats sont très dispersés. La littérature examine pour une grande part le fonctionnement économique du sport professionnel, ses ressources, ses modes de financement, sa gouvernance sans tenir compte des dispositifs de pilotage internes à ces organisations (Andreff, 2007). Quand le contrôle de gestion est questionné dans la recherche, il est souvent considéré de manière restrictive sous l'angle du contrôle financier et du pilotage des coûts.

Ce choix tend à faire oublier les dimensions stratégique et comportementale du contrôle de gestion que les recherches fondatrices de Simons (1995) avaient pourtant mises en évidence. La recherche vise le plus souvent à faire le point sur les dispositifs de contrôle budgétaire, mais n'étudie guère la portée de la fonction de contrôle de gestion dans la coordination des acteurs, la structuration des processus de prise de décision et la légitimation des choix de gestion, pourtant primordiaux dans des organisations caractérisées par une multiplicité des finalités et des acteurs.

En outre, certaines recherches mettent en exergue les difficultés liées à la transposition des outils de contrôle de gestion du secteur marchand, vers le secteur sportif. En se fondant sur les travaux de Bayle et Robinson (2007), elles montrent que l'exportation des pratiques managériales standardisées, non adaptées aux spécificités culturelles et institutionnelles du sport, peut générer des dysfonctionnements et des résistances. Ces résultats militent pour une approche contextualisée du contrôle de gestion prenant en considération les modalités d'emprise et de pratiques des acteurs.

Dans ce cadre, les études qualitatives semblent aussi bien à même de rendre compte de la complexité de la gestion du contrôle de gestion, et des logiques d'action, des interprétations et des arbitrages réalisés par les acteurs organisationnels. Le problème est que les approches qualitatives ne sont pas encore à ce jour largement convoquées dans la littérature, ce qui constitue un manque certain.

Ainsi, l'état de la recherche présente un double constat : d'une part, le contrôle de gestion est peu considéré comme levier de pilotage de la performance globale dans le secteur sportif ; d'autre part, il apparaît qu'il ne doit pas être appréhendé comme un simple instrument mais que son potentiel organisationnel et symbolique doit être réellement pris en compte. C'est cette voie que va emprunter le champ de recherche poursuivi ici, par l'option d'une démarche qualitative permettant, notamment, de mieux comprendre le rôle effectif du contrôle de gestion dans les organisations sportives.

Ces éléments théoriques crient à la faveur d'une étude empirique approfondie des pratiques de contrôle de gestion dans les organisations sportives. La section suivante s'appliquera à en explorer ces pratiques dans leur contexte organisationnel en les analysant du point de vue des acteurs en l'espace d'une méthodologie qualitative choisie.



### 3. Méthodologie de la recherche

#### a. Positionnement épistémologique et choix méthodologique

Cette recherche répond à une approche qualitative exploratoire, mise en œuvre pour mieux appréhender les pratiques et les représentations du contrôle de gestion dans les organisations sportives. Au regard de la nouveauté relative du phénomène étudié et de la complexité des contextes organisationnels sportifs, une méthodologie qualitative est particulièrement adaptée (cf. Eisenhardt, 1989). Elle permet en effet d'appréhender les logiques d'action des acteurs, leurs interprétations et les mécanismes sous-jacents au pilotage de la performance.

Sur le plan épistémologique, l'étude présente une posture interprétative, les pratiques de contrôle de gestion intervenant dans des interactions et dans la construction des représentations des acteurs qui les mobilisent. Une posture cohérente avec les travaux de Miles et Huberman (2003) qui montrent la nécessité de recourir aux méthodes qualitatives afin de traiter des enjeux organisationnels complexes et contextualisés.

#### b. Terrain de recherche et sélection de l'échantillon

Le champ d'étude se compose d'organisations sportives de diverses caractéristiques en termes de taille, de statut juridique et de degré de professionnalisation visant à rendre compte de la variété des pratiques de contrôle de gestion dans le champ sportif et à alimenter les analyses par la mise en perspective de contextes diversifiés.

L'échantillon est constitué d'acteurs d'organisation, occupant leurs fonctions respectives (dirigeants, responsables financiers, managers sportifs ou cadres administratifs) dans les organisations visées. Le choix des participants est fondé sur un échantillonnage raisonné, propice à éclairer les pratiques de pilotage de la performance (Patton, 2002). Le nombre d'entretiens est, par ailleurs, déterminé selon le principe d'atteinte de la saturation théorique, lorsqu'il ne constitue plus un repère renouvelé de l'authenticité du manque d'apport significatif sur le significatif, donc sur ce qui pourrait définir l'inédit dans l'intervalle des données.

Le tableau 1 présente les caractéristiques des personnes interviewées ainsi que la durée des entretiens réalisés. Les participants occupent des fonctions clés au sein d'organisations sportives de nature et de niveaux de professionnalisation variés, ce qui permet de croiser les points de vue et d'enrichir l'analyse. La durée des entretiens, comprise entre 50 et 90 minutes, a permis d'aborder de manière approfondie les pratiques de contrôle de gestion et les enjeux de pilotage de la performance.

**Tableau 1: Présentation des personnes interviewées et durée des entretiens**

| Code interviewé | Type d'organisation sportive              | Fonction occupée                            | Durée de l'entretien (minutes) |
|-----------------|-------------------------------------------|---------------------------------------------|--------------------------------|
| INT1            | Club sportif professionnel                | Directeur général                           | 75                             |
| INT2            | Club sportif professionnel                | Responsable financier / contrôle de gestion | 60                             |
| INT3            | Fédération sportive nationale             | Responsable administratif et financier      | 90                             |
| INT4            | Fédération sportive régionale             | Secrétaire général                          | 70                             |
| INT5            | Association sportive semi-professionnelle | Président                                   | 55                             |
| INT6            | Association sportive                      | Trésorier                                   | 50                             |
| INT7            | Club sportif amateur structuré            | Manager sportif                             | 65                             |
| INT8            | Organisme en charge d'événements sportifs | Coordinateur de projet                      | 80                             |

*Source : Les Auteurs*

La collecte des données repose, dans une large mesure, sur la réalisation d'entretiens semi-directifs permettant de recueil des discours variés, voire nuancés, sans renoncer à une certaine comparabilité entre les entretiens. Ce choix méthodologique est d'autant plus approprié à l'exploration des représentations (sociales) et des pratiques de contrôle de gestion qu'il autorise une libre expression d'un acteur guidé dans sa discussion par des thématiques définies a priori. Le guide d'entretien construit à partir des éléments issus de la revue de littérature et des questions de recherche est articulé sur plusieurs axes principaux : (i) la perception du contrôle de gestion et de ses objectifs, (ii) les outils et pratiques de pilotage de la performance mobilisés, (iii) les arbitrages entre performance sportive et économique et (iv) les difficultés et limites rencontrées dans l'application du contrôle de gestion.

**Tableau 2: Grille d'entretien semi-directif**

| Axe thématique                                            | Objectif analytique                                                          | Questions posées                                                                                                           | Question(s) de recherche associée(s) |
|-----------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|
| <b>Axe 1 : Contexte organisationnel</b>                   | Situer l'organisation et le répondant                                        | Présentation de l'organisation ; fonction occupée ; ancienneté ; niveau de professionnalisation                            | —                                    |
| <b>Axe 2 : Représentations du contrôle de gestion</b>     | Analyser les perceptions et significations attribuées au contrôle de gestion | Signification du contrôle de gestion ; objectifs perçus ; outil d'aide ou contrainte ; perception par les acteurs sportifs | RQ1                                  |
| <b>Axe 3 : Pratiques et outils de contrôle de gestion</b> | Identifier les outils et pratiques mobilisés                                 | Outils utilisés (budgets, tableaux de bord...) ; degré de formalisation ; nature des indicateurs ; usage dans la décision  | RQ2                                  |
| <b>Axe 4 : Pilotage de la performance globale</b>         | Comprendre la contribution au pilotage de la performance                     | Définition de la performance ; arbitrages sport/économie ; rôle du contrôle de gestion ; impact sur la stratégie           | RQ3                                  |
| <b>Axe 5 : Coordination et gouvernance</b>                | Analyser le rôle organisationnel et symbolique                               | Coordination des acteurs ; transparence ; légitimation des décisions ; gouvernance                                         | RQ3                                  |
| <b>Axe 6 : Limites et obstacles</b>                       | Identifier les freins et résistances                                         | Difficultés rencontrées ; résistances internes ; facteurs culturels ou organisationnels                                    | RQ4                                  |
| <b>Axe 7 : Perspectives d'évolution</b>                   | Ouvrir sur les évolutions futures                                            | Évolution du contrôle de gestion ; leviers d'amélioration ; rôle du digital et de la data                                  | —                                    |

*Source : Les Auteurs*

### c. Méthode d'analyse des données

L'analyse des données qualitatives a été rendue possible par une analyse thématique, dit-on en suivant les préceptes de Miles et Huberman (2003). Les retranscriptions ont été l'objet d'un codage itératif entre codes visiteurs de la littérature et catégories émergentes du terrain.

L'analyse s'est plus précisément inspirée de la méthode de Gioia, Corley et Hamilton (2013), qui propose de distinguer des concepts de premier ordre, proches du langage des acteurs, et des dimensions de second ordre, plus abstraites et théoriquement ancrées. Dans cette perspective, l'analyse est structurée dans le sens du respect de la richesse du matériau empirique et d'une articulation claire entre données et théorie.

Cette méthodologie qualitative permet d'analyser en profondeur les pratiques de contrôle de gestion dans les organisations sportives. La section suivante présente les résultats issus de l'analyse des entretiens, en mettant en évidence les principaux thèmes et mécanismes identifiés.

- *Construction de la grille de codage thématique*

La première phase de l'analyse a été d'effectuer une lecture exploratoire détaillée des retranscriptions des entretiens pour dégager l'ensemble des thématiques sous-tendant la représentation du contrôle de gestion au sein des organisations sportives. C'est à partir de cette phase inductive que nous avons pu établir une grille de codage structurée autour de plusieurs axes d'analyses censés en rendre compte.

La constitution de cette grille s'appuie sur un processus inductif de codage thématique, combinant l'émergence des catégories du terrain et leur structuration par la suite en axes d'analyses. Chaque axe convoqué correspond ainsi à une dimension constitutive de l'appropriation du contrôle de gestion : représentations, pratiques, arbitrages, gouvernance, contraintes et enjeux. C'est dans ce cadre que s'articule l'analyse systématique des entretiens codés grâce au logiciel **ATLAS.ti**.

**Tableau 3 : Grille de codage thématique**

| Axe analytique                               | Définition opérationnelle                                                 | Sous-thèmes associés                                                        | Exemples d'indicateurs empiriques                                      |
|----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| <b>Perception du contrôle de gestion</b>     | Représentations et interprétations du contrôle de gestion par les acteurs | Outil de pilotage / Contrainte / Distance au terrain / Aide à la décision   | Discours sur l'utilité du CDG, vision positive ou négative, rôle perçu |
| <b>Outils et pratiques de gestion</b>        | Dispositifs concrets utilisés pour le suivi et le pilotage                | Budget, Excel, suivi de trésorerie, tableaux de bord                        | Description des outils utilisés, formalisation des pratiques           |
| <b>Performance (sportive et économique)</b>  | Manière dont la performance est définie et mesurée                        | Performance sportive / équilibre financier / performance globale            | Références aux objectifs sportifs ou financiers                        |
| <b>Arbitrages sport-finance</b>              | Processus de décision entre contraintes économiques et objectifs sportifs | Restrictions budgétaires / priorisation des dépenses / compromis            | Exemples de décisions conflictuelles sport/finance                     |
| <b>Gouvernance et légitimation</b>           | Rôle du contrôle de gestion dans les relations organisationnelles         | Dialogue interne / justification des décisions / relations avec partenaires | Utilisation des chiffres pour convaincre ou justifier                  |
| <b>Limites et obstacles organisationnels</b> | Contraintes freinant le déploiement du contrôle de gestion                | Manque de temps / compétences / résistance culturelle                       | Difficultés exprimées par les interviewés                              |
| <b>Perspectives d'évolution et digital</b>   | Attentes concernant l'évolution du contrôle de gestion                    | Digitalisation / outils intégrés / pédagogie / participation                | Propositions d'amélioration ou visions futures                         |

Source : Atlas Ti

- *Codage systématique et distribution des thématiques*

Sur la base de la grille d'analyse transmise durant la phase exploratoire, un codage a été appliqué sur la totalité des entretiens grâce au logiciel d'analyse de données qualitatives **ATLAS.ti**. Chaque segment de discours ayant retenu l'attention a été codé par un ou plusieurs axes thématiques constituant le mode de structuration utilisé pour le corpus selon les dimensions analytiques établies.



Pour garantir la comparabilité des résultats, chacun des entretiens a été traité comme une unité d'analyse distincte. Une matrice croisant les axes thématiques et les interviewés a été réalisée pour repérer la distribution des thématiques dans le corpus, pour mettre en évidence les régularités et les divergences entre les profils des acteurs.

**Tableau 4: Distribution des codes par interviewé**

| Axe analytique             | INT1      | INT2      | INT3      | INT4      | INT5      | INT6      | INT7      | INT8      | Total      |
|----------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|
| Arbitrages sport–finance   | 3         | 1         | 1         | 2         | 1         | 3         | 3         | 2         | 16         |
| Gouvernance / légitimation | 1         | 1         | 4         | 4         | 5         | 2         | 0         | 2         | 21         |
| Limites / obstacles        | 4         | 4         | 2         | 4         | 6         | 1         | 8         | 3         | 35         |
| Outils / pratiques         | 3         | 1         | 2         | 1         | 4         | 2         | 1         | 3         | 16         |
| Perception du CDG          | 5         | 4         | 5         | 4         | 4         | 1         | 2         | 6         | 34         |
| Performance                | 2         | 1         | 1         | 1         | 2         | 4         | 1         | 1         | 10         |
| Perspectives / digital     | 2         | 1         | 1         | 2         | 2         | 1         | 1         | 1         | 11         |
| <b>Total</b>               | <b>20</b> | <b>13</b> | <b>16</b> | <b>18</b> | <b>24</b> | <b>14</b> | <b>16</b> | <b>18</b> | <b>143</b> |

Source : Atlas Ti

Les thématiques disponibles révèlent de façon significative des déséquilibres entre les axes d'analyses, structure des préoccupations des acteurs répondants, les préoccupations les plus évoquées portant sur les limites organisationnelles saturée à 35 occurrences et la perception du contrôle de gestion, saturée également à 34 occurrences, laissant alors entrevoir une conception sous l'angle des contraintes et de la représentation du contrôle de gestion au détriment d'un angle de la performance mesurable ou des outils techniques. Toutefois, les thématiques sur la performance (10 occurrences) et les perspectives digitales (11 occurrences) sont nettement moins développées, renvoyant ces dimensions à une certaine forme de secondarité dans le discours des acteurs répondants, montrant ainsi que le contrôle de gestion se rattacherait plutôt à l'angle d'une régulation organisationnelle qu'à celui d'un pilotage stratégique explicite de la performance.

L'analyse inter-cas montre aussi des profils différenciés d'appropriation du contrôle de gestion que certains interviewés (à l'image de INT5 et INT1) rendent dans un discours plus dense, plus structuré, couvrant l'ensemble des axes analytiques. Tandis que d'autres se renseignent surtout sur les contraintes/limites/pratiques/opérationnelles. Ces écarts mettent en exergue tout l'intérêt d'une analyse comparative sur les tensions qu'opposent les logiques sportives et économiques des différentes organisations en jeu.

- *Sélection et organisation des verbatims illustratifs*

À partir du corpus codé, des verbatims ayant valeur d'illustration ont été retenus pour chaque dimension analytique traitée. En comparaison des extraits retenus, il est vrai que tous ne sont pas de taille égale, mais ils ont, en commun, avec les autres éléments extraits du corpus, une capacité à cristalliser les idées récurrentes du corpus, à soutenir la diversité des discours et à rendre compte des niveaux d'organisation mobilisés.

Trois critères ont présidé à la sélection des verbatims retenus : la pertinence analytique, la clarté discursive et la représentativité par rapport aux thématiques appréhendées. L'évaluation de cette première étape permet ainsi de faire le lien entre l'analyse thématique et les données empiriques, mais elle garantit également le degré de transparence de l'interprétation qualitative.

**Tableau 5: Verbatims illustratifs par axe analytique**

| Axe analytique                    | Verbatim illustratif                                                                                                | Interviewé |
|-----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Perception du CDG</b>          | « Le contrôle de gestion est souvent perçu comme quelque chose d'assez éloigné de mon quotidien... »                | INT7       |
|                                   | « Le contrôle de gestion est avant tout un outil de pilotage... »                                                   | INT1       |
| <b>Outils / pratiques</b>         | « Les outils utilisés sont très simples : un tableau Excel pour le suivi de la trésorerie... »                      | INT6       |
|                                   | « Nous utilisons essentiellement un budget annuel et un suivi des dépenses... »                                     | INT5       |
| <b>Performance</b>                | « Le digital et la data sportive permettront d'améliorer le pilotage en temps réel de la performance globale. »     | INT1       |
| <b>Arbitrages sport–finance</b>   | « Les arbitrages existent... souvent décidés sans réelle concertation avec le staff sportif. »                      | INT7       |
| <b>Gouvernance / légitimation</b> | « Les chiffres servent principalement à légitimer les décisions financières... »                                    | INT6       |
|                                   | « Les outils de contrôle de gestion sont essentiels pour légitimer les décisions auprès des partenaires externes. » | INT2       |
| <b>Limites / obstacles</b>        | « La principale difficulté est le manque de temps et de compétences... »                                            | INT6       |
|                                   | « Il existe une certaine résistance du côté sportif... »                                                            | INT7       |
| <b>Perspectives / digital</b>     | « Des outils digitaux simples... permettraient de rapprocher les deux logiques. »                                   | INT7       |
|                                   | « Le digital représente un levier essentiel pour moderniser le contrôle de gestion... »                             | INT3       |

Source : Atlas Ti

Ces verbatims illustrent les tensions observées entre logiques sportives et économiques et permettent d'ancrer l'analyse thématique dans les discours des acteurs.

#### 4. Résultats

##### a. Perceptions contrastées du contrôle de gestion

Les résultats de l'enquête révèlent une forte hétérogénéité des représentations qu'ont les acteurs du contrôle de gestion, qui s'articulent principalement autour de deux représentations opposées, en l'espèce, pour certains acteurs, notamment des acteurs issus du champ sportif, le contrôle de gestion est d'avantage perçu comme un dispositif éloigné du terrain et centré sur les contraintes budgétaires : « le contrôle de gestion est souvent perçu comme quelque chose d'assez éloigné de mon quotidien... » (INT7). Au contraire, chez les dirigeants, le contrôle est perçu comme davantage constitutif d'une orientation stratégique, comme une dimension essentielle et structurant l'outil de pilotage : « Le contrôle de gestion est avant tout un outil de pilotage... » (INT1). Cette dualité témoigne donc d'une appropriation disparate du contrôle de gestion en fonction de la position organisationnelle des différents acteurs.

##### b. Simplicité des outils et faible intégration au pilotage sportif

Les outils de contrôle de gestion qui sont en usage trouvent globalement leurs caractérisations dans un registre de « simplicité » et de « peu de sophistication », suffisante pour s'appuyer sur des budgets annuels et des suivis de trésorerie réalisés avec des outils standards : « Les outils utilisés sont très simples : un tableau Excel... » (INT6), ce qui renforce le caractère centralisé des dispositifs de gestion qui éloignent les acteurs sportifs de leur élaboration respectivement surtout au niveau sportif.

L'absence de tableaux de bord intégrant des indicateurs sportifs ne facilite pas l'articulation entre performance sportive et pilotage économique : « Nous utilisons essentiellement un budget

annuel... » (INT5). Ce cadre a finalement comme avantage de permettre le maintien d'une séparation entre la logique sportive et la logique financière.

### **c. Arbitrages sport–finance et mécanismes de gouvernance**

Les choix organisationnels nécessitent de nombreuses mises en balance entre contraintes économiques et objectifs sportifs. Ces mises en balance sont parfois réalisées sans concertation suffisante avec le staff sportif : « Les arbitrages existent... souvent décidés sans réelle concertation... » (INT7).

Par ailleurs, la fonction contrôle de gestion est un acteur important de la gouvernance interne, tout comme de la gouvernance externe, des données financières servant de support de légitimation : « Les chiffres servent avant tout à légitimer les décisions financières... » (INT6). Ce rôle ne se limite pas au lien avec le staff sportif, mais concerne également les partenaires externes : « Les outils de contrôle de gestion permettent de légitimer les décisions... » (INT2).

### **d. Contraintes organisationnelles et résistances culturelles**

L'analyse révèle des limites structurelles significatives. La lacune, d'une part en temps et, d'autre part, en compétences en matière de gestion, est un facteur défavorable : « La principale difficulté est le manque de temps et de compétences... » (INT6) ; et des entraves culturelles également, résultant de l'inquiétude suscitée par l'hypothèse d'un empiètement de la logique financière sur la performance sportive : « Il existe une résistance du côté des sportifs... » (INT7).

Ces tensions sont corrélées à une inintelligibilité réciproque durable des logiques administratives et sportives.

### **e. Le digital comme levier de convergence sport–finance**

Le numérique est identifiée par les personnes interrogées comme une possibilité de modernisation. Des outils numériques simples intégrant des indicateurs sportifs et financiers seraient intéressants pour concilier les deux logiques : « Des outils digitaux simples... permettraient de rapprocher les deux logiques... » (INT7).

Le digital pourrait également participer à la mise en place d'un pilotage en temps réel : « Le digital représente un levier essentiel... » (INT3). Cela nécessite cependant, une évolutivité et des chantiers de formation adaptés à la pratique et aux particularités du secteur.

## **5. Discussion des résultats**

Les résultats de cette recherche mettent en évidence que le contrôle de gestion, dans les organisations sportives étudiées, fonctionne avant tout comme un dispositif de régulation organisationnelle plutôt que comme un simple instrument technique de mesure de la performance. Cette observation rejoint la conception du contrôle de gestion comme un ensemble de mécanismes orientant les comportements organisationnels (Bouquin, 2010). Dans le contexte analysé, les acteurs mobilisent prioritairement le contrôle de gestion pour sécuriser l'équilibre financier et encadrer les décisions, ce qui traduit une logique de maîtrise des risques davantage qu'une dynamique proactive d'optimisation de la performance. Le contrôle de gestion apparaît ainsi comme un mécanisme de stabilisation dans un environnement marqué par des contraintes économiques fortes et une incertitude organisationnelle élevée.

La fonction régulatrice est souvent associée à des tensions entre les objectifs sportifs et les intérêts économiques. Les acteurs du sport expriment leur mécontentement parce que les organisations sportives ont des valeurs contradictoires. Cela signifie que les gens ont des idées différentes sur ce qui est important.

Dans le cas que nous avons étudié, certaines personnes pensent que le contrôle de gestion est uniquement basé sur des considérations économiques et qu'il peut donc nuire aux performances sportives. Cela crée des résistances de la part de certains groupes et les gens utilisent les outils

de gestion de différentes manières selon leur rôle dans l'organisation. Ces résultats prolongent les travaux en management du sport soulignant la difficulté d'articuler performance sportive et viabilité économique (Smith & Stewart, 2010) et montrent que cette articulation relève d'un processus social de négociation entre acteurs plutôt que d'un simple ajustement technique.

La simplicité des outils utilisés pour le contrôle de gestion dans les organisations étudiées montre que l'efficacité de ces outils ne dépend pas nécessairement de leur complexité technologique. Comme le disent les recherches sur les systèmes de contrôle interactifs, les résultats montrent que la valeur du contrôle de gestion vient de sa capacité à organiser les discussions au sein d'une organisation. Cependant, le contrôle de gestion est souvent limité à des tâches administratives en raison de la centralisation des pratiques de gestion et de la faible participation des acteurs du sport. Le contrôle de gestion devrait donc être utilisé pour faciliter le dialogue organisationnel. Cette configuration réduit son potentiel comme outil d'apprentissage collectif et de pilotage stratégique partagé.

Dans ce contexte, les attentes concernant le digital peuvent être comprises comme la recherche d'un médiateur organisationnel qui relie les logiques sportives et les logiques économiques. Les personnes interrogées ne souhaitent pas que les outils deviennent plus compliqués, mais elles veulent des solutions simples, faciles à comprendre et pédagogiques. Cette façon de voir les choses est en accord avec les approches sociotechniques, qui considèrent les technologies comme des outils qui aident les acteurs à communiquer entre eux, comme l'a expliqué Orlikowski en 2007. Le digital apparaît ainsi comme un support potentiel de traduction entre différents registres de rationalité, susceptible de réduire les incompréhensions et de favoriser une appropriation plus collective du pilotage économique.

Pris dans leur ensemble, ces résultats mettent en lumière la nature profondément organisationnelle du contrôle de gestion dans le secteur sportif. L'enjeu ne réside pas uniquement dans le choix des outils, mais dans la capacité des organisations à construire des dispositifs favorisant le dialogue, la compréhension mutuelle et l'articulation entre objectifs sportifs et contraintes économiques. Cette lecture invite à dépasser une approche strictement instrumentale du contrôle de gestion pour l'inscrire dans une réflexion plus large sur la gouvernance et les dynamiques culturelles des organisations sportives

## **6. Conclusion**

Cette étude visait à examiner comment les organisations sportives mettent en pratique le contrôle de gestion et à comprendre les défis liés à la combinaison de logiques sportives et de contraintes économiques. Les résultats des entretiens montrent que le contrôle de gestion est principalement utilisé pour assurer la stabilité financière et guider les décisions. Il est considéré moins comme un moyen d'améliorer la performance que comme un mécanisme pour maintenir la stabilité au sein de l'organisation.

Les résultats montrent que les personnes utilisent le contrôle de gestion de différentes manières selon qui elles sont. Les dirigeants pensent que le contrôle de gestion est un outil important pour prendre des décisions. Mais les acteurs sportifs ont une autre opinion. Ils pensent que le contrôle de gestion les limite et leur impose des règles, ce qui crée des problèmes et des malentendus. Cela montre que les gens dans les organisations sportives ont des façons de penser différentes et que le contrôle de gestion est vraiment lié à la façon dont les gens interagissent et travaillent ensemble.

Sur le plan théorique, cette étude contribue à enrichir la littérature en contrôle de gestion appliquée au secteur sportif en montrant que l'efficacité des dispositifs ne repose pas uniquement sur la sophistication des outils, mais sur leur capacité à favoriser le dialogue et la compréhension entre acteurs. Elle met également en lumière le rôle potentiel du digital comme médiateur organisationnel susceptible de rapprocher les logiques sportives et économiques, à condition que son déploiement s'accompagne d'une démarche pédagogique adaptée.

Ces résultats ont plusieurs implications pour la gestion. Ils montrent que les organisations sportives devraient créer des systèmes de contrôle de gestion plus ouverts, qui prennent en compte à la fois les aspects sportifs et financiers. Il est important que ces outils soient développés en collaboration avec les personnes concernées. Les organisations devraient également accorder une grande importance à l'éducation et à la communication interne pour minimiser les obstacles et améliorer la compréhension collective de la gestion économique.

Cette étude a certaines limites, comme c'est souvent le cas dans les recherches qualitatives exploratoires. Nous n'avons pas réalisé beaucoup d'entretiens et les organisations que nous avons étudiées sont très particulières. C'est pourquoi il faut être prudent lorsqu'on veut appliquer les résultats à d'autres situations. Il serait intéressant que d'autres recherches étudient un plus grand nombre d'organisations ou comparent différentes sortes d'organisations sportives. Cela permettrait de mieux comprendre comment les outils numériques influencent la façon dont les organisations sont gérées.

En définitive, cette recherche souligne que le contrôle de gestion, dans les organisations sportives, ne peut être réduit à une question technique. Il constitue un espace de négociation entre rationalités multiples, où se jouent des enjeux de gouvernance, de culture organisationnelle et de performance globale.

## 7. BIBLIOGRAPHIE

- Battilana, J., & Dorado, S. (2010). Building sustainable hybrid organizations: The case of commercial microfinance organizations. *Academy of Management Journal*, 53(6), 1419–1440.
- Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion* (9e éd.). Paris: Presses Universitaires de France.
- Burlaud, A., & Simon, C. (2013). *Contrôle de gestion*. Paris: La Découverte.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems. *Management Accounting Research*, 20(4), 263–282.
- Gomez, P.-Y. (2013). *Le gouvernement de l'entreprise*. Paris: InterÉditions.
- Hatchuel, A., & Weil, B. (1992). *L'expert et le système*. Paris: Economica.
- Hopwood, A. G. (1972). An empirical study of the role of accounting data. *Journal of Accounting Research*, 10, 156–182.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard*. Boston: Harvard Business School Press.
- Langley, A. (1999). Strategies for theorizing from process data. *Academy of Management Review*, 24(4), 691–710.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems* (4th ed.). Harlow: Pearson.
- Miller, P., & O'Leary, T. (1987). Accounting and the construction of the governable person. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 235–265.
- Orlikowski, W. J. (2007). Sociomaterial practices. *Organization Studies*, 28(9), 1435–1448.
- Simons, R. (1995). *Levers of control*. Boston: Harvard Business School Press.
- Smith, A. C. T., & Stewart, B. (2010). The special features of sport. *Sport Management Review*, 13(1), 1–13.
- Stewart, B., & Smith, A. C. T. (1999). The special features of sport. *Annals of Leisure Research*, 2(1), 87–99.



- Taylor, T., Doherty, A., & McGraw, P. (2015). *Managing people in sport organizations*. London: Routledge.
- Vamplew, W. (2013). Theories and typologies. *Sport in Society*, 16(2), 143–154.
- Whittington, R. (2006). Completing the practice turn in strategy research. *Organization Studies*, 27(5), 613–634.
- Yin, R. K. (2018). *Case study research and applications* (6th ed.). Thousand Oaks: Sage.