

Université Mouloud MAMMARI de TIZI OUZOU
Faculté des sciences Economiques, Commerciales et Sciences de
Gestion
Département des Sciences de Gestion



Mémoire de fin de cycle

*En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences
financières et comptabilité
Option : Audit et contrôle de gestion*

Sujet :

**Audit légal et évaluation d'un club de Football
(Cas du club sportif amateur JSA)**

Réalisé par :

- BAHA Thinhinane
- HAMRENE Melissa

Dirigé par : M.OUSSAID Aziz

Jury composé de :

- | | | |
|------------------------|-----------|--------------|
| - M.SAM Hocine, | MCA UMMTO | President |
| - Mme. KOUDACHE Lynda, | MAA UMMTO | Examinatrice |
| - M.OUSSAID Aziz, | MAA UMMTO | Rapporteur |

Année universitaire 2021-2022

Remerciements

Nous remercions Dieu le tout puissant de nous avoir donné la force et la volonté de réaliser ce travail.

*Nous désirons manifester notre profonde reconnaissance à l'ensemble des enseignants de la faculté des **SEGC** de l'université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, particulièrement ceux de la spécialité **Audit et Contrôle de Gestion** du département des sciences de Gestion.*

*Nous tenons à remercier monsieur **OUSSAID AZIZ** pour avoir bien voulu diriger notre mémoire. Nous tenons aussi à lui exprimer notre profonde gratitude pour sa grande patience, ses conseils et ses orientations durant toute la période de préparation jusqu'à l'achèvement de ce mémoire.*

*Notre reconnaissance aux membres de jury **Mr SAM** et **Mme KOUDACHE** qui nous ont fait l'honneur d'évaluer et de critiquer objectivement ce travail, qu'ils trouvent ici l'expression de notre gratitude.*

*Nos plus vifs remerciements vont également à tout le personnel du cabinet de commissariat aux comptes et plus précisément notre encadreur Monsieur **BOUSSAID AHMED** qui nous a si bien conseillés et orientés ainsi que les facilités accordées lors de notre stage.*

Nous adressons aussi nos remerciements à toutes les personnes qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de ce travail, particulièrement nos chers parents qui ont été notre source d'encouragement et de motivation.

Dédicace

Ce travail est dédié :

À mes très chers parents qui ont toujours veillé sur moi pour que je ne manque de rien et pour tous les sacrifices qu'ils ont consentis pour que ce jour vienne, et surtout d'avoir su m'accorder toutes les chances de réussite.

A mon très cher frère Sofiane qui est toujours à mes côtés et me soutient dans toutes les épreuves.

À ma grand-mère maternelle qui a toujours fait des prières à dieu pour que je réussisse.

Et surtout à ma binôme « BAHA Tina ».

Et enfin, à mon petit animal de compagnie « Yuki ».

Melissa

Dédicace

*À mes chers parents, pour leurs soutiens,
Leurs sacrifices et leurs encouragements durant toute ma vie et surtout mon
parcours scolaire.*

Que dieu leur procure bonne santé et longue vie.

À Mes frères et sœurs

À toute ma famille maternelle et paternelle

À ma binôme « HAMRENE Melissa »

À tous ceux qui m'ont encouragé et soutenu en cette période.

Thinhinane

Sommaire

Sommaire

Introduction générale	1
Chapitre I : Cadre conceptuel de l’audit légal	
Introduction du chapitre.....	4
Section1 : Commissaire aux comptes : définitions et organisation.....	5
Section 2 : La mission de Commissaire Aux Comptes.....	9
Section 3 : Déroulement de la mission du Commissaire Aux comptes.....	21
Conclusion du chapitre.....	28
Chapitre II : Cadre structurel et économique des associations sportives	
Introduction du chapitre.....	29
Section 1 : Fonctionnement des clubs sportifs.....	30
Section 2 : Financement des clubs sportifs	54
Section3 : Valorisation des actifs d’un club de football.....	68
Conclusion du chapitre.....	72
Chapitre III : Evaluation d’un club de football à travers l’audit légal	
Introduction du chapitre.....	74
Section 1 : Présentation de l’organisme d’accueil.....	74
Section 2 : Déroulement de la mission du Commissaire aux comptes et évaluation du club de football « JSA ».....	77
Conclusion du chapitre.....	88
Conclusion générale	89
Bibliographie	92
Annexes	96
Table des matières	104

Introduction
générale

Introduction générale

Le sport est un phénomène universel, qui existe depuis la nuit des temps, l'homme a vite compris que l'effort physique pouvait devenir une forme de loisir. De nos jours, le sport continue d'occuper une place importante au sein des sociétés, il constitue à la fois un phénomène culturel et un moyen d'expression et d'appartenance identitaire. Le football en particulier rassemble tous ces critères, et devient le sport le plus populaire dans le monde « sport spectacle ».

Avec l'arrivée de la professionnalisation, l'émergence de nouvelles technologies numériques, la retransmission des chaînes télé des spectacles sportifs, en particulier le football, ainsi que, l'internationalisation des échanges culturels et économiques qui débouchent sur une visibilité et une attractivité toujours plus importante : le football s'est transformé au fil du temps en une véritable industrie commerciale.

Les clubs de football se sont adaptés et érigés en tant qu'entreprises à part entière avec des responsabilités sociales, administratives, financières et sportives, qui cherchent à maximiser leurs profits, augmenter les recettes, faire face aux dépenses diverses, et à constituer une marque identifiée et valorisée. D'ailleurs dans certains pays, le sport spectacle est un business comme les autres et les acteurs économiques y investissent afin de créer de la valeur financière.

Les clubs sportifs en général, et le football en particulier sont tenus de faire un rapport détaillé de leurs ressources et dépenses, et doivent mettre en place des processus comptables ainsi que des systèmes de contrôle qui reflètent la nature et les aboutissements de ces opérations. Toutes ces informations seront soumises à des examens de contrôle afin de vérifier leur crédibilité, cette démarche sera effectuée par un commissaire aux comptes, elle apparaît donc comme un moyen d'assurer la pérennité de la qualité des informations financières diffusées par les clubs.

En effet, chaque club sportif, amateur ou professionnel est dans l'obligation de désigner un commissaire aux comptes (CAC) qui est amené à intervenir dans le cadre de sa mission légale pour émettre une opinion sur les états financiers sur la base de diligences très précises. Il permet notamment d'introduire la notion de confiance entre les dirigeants et les autres intervenants au sein du club.

Sa mission est complexe et nécessite d'être décomposée en plusieurs phases :

- Validation des diligences préalables, notamment le respect des règles déontologiques ;
- Planification de la mission d'audit (établissement du plan de mission et des programmes de travail) ;
- Prise de connaissance de l'entité et son environnement, des éléments de contrôle interne pertinents pour l'audit, évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;
- Établissement des procédures d'audit à l'issue de l'évaluation des risques, contrôle des comptes ;
- Émission de l'opinion dans le rapport sur les comptes annuels.

Introduction générale

La démarche d'audit, citée précédemment, vise à obtenir une assurance raisonnable sur la sincérité et la fidélité des comptes annuels. Le CAC a une obligation de moyens et non de résultat, il n'a donc pas à contrôler toutes les opérations ni à rechercher obligatoirement toutes les erreurs et irrégularités qui pourraient être présentes dans les comptes. Il apparaît, ainsi, comme « le gardien de la légalité » au sein du club.

L'audit d'un club sportif a des particularités, il regroupe principalement, d'une part, les contrats de sponsoring, source principale de financement pour les clubs sportifs, qui peuvent contenir des anomalies significatives dans les comptes. D'autre part, la comptabilisation des indemnités de mutation qui reste très complexe et mérite une attention très particulière.

En plus de la mission de certification des comptes, le club sportif peut demander au CAC une évaluation de sa valeur, ce dernier procédera par une méthode qui lui permettra d'évaluer les actifs du club quel que soit leur nature :

- Des actifs matériels : il peut s'agir de terrains, moyens de transport, immeubles, hôtels ...
- Des actifs immatériels : il peut s'agir de la notoriété, l'image du club auprès de ses supporters, la valeur des contrats des joueurs ...
- Des actifs financiers : il peut s'agir des apports des actionnaires, sponsors, subventions, les trophées, les participations, publicités, abonnés...

Le choix de notre sujet s'articule autour de la mission d'audit légal d'un club de football, et la méthode utilisée par le commissaire aux comptes pour l'évaluer.

L'objectif du présent mémoire est de présenter le processus d'audit légal d'un club de football et son évaluation pratiqués par le commissaire aux comptes.

« En quoi consiste la mission du commissaire aux comptes quant à l'évaluation des actifs d'un club de football dans le cadre d'un audit légal ? »

De la problématique découlent les sous questions suivantes :

- Qu'est-ce qu'un audit légal, et par qui est-il effectué ?
- Quelle est la mission du commissaire aux comptes et en quoi consiste sa démarche ?
- Comment est évaluée la valeur d'un club de football ?

Méthodologie du travail :

Pour répondre aux exigences de notre travail, telles qu'exposé dans la problématique, nous avons choisi une méthodologie de recherche basée sur une recherche bibliographique, basée principalement sur des ouvrages, lois, et des décrets présidentielles, et l'étude d'une référence d'un cas pratique que nous avons effectué au sein d'un cabinet de commissariat aux comptes, sis à la ville de Azazga du nom de « A. BOUSSAID ».

Introduction générale

La recherche bibliographique, nous a permis de cerner l'aspect théorique de l'audit légal, et la démarche du commissaire aux comptes dans la réalisation de sa mission de certification des comptes, nous a permis également d'acquérir certaines notions et de comprendre le fonctionnement et les modes de financement des clubs sportifs.

Dans la pratique, nous avons opté pour des méthodes analytiques.

Dans le cadre de la réalisation de notre mémoire, nous avons choisi de structurer notre travail en trois chapitres principaux.

Le premier chapitre a pour objectif de décrire d'une manière globale le cadre conceptuel de l'audit légal, qui va nous permettre de mieux connaître ce qu'est l'audit légal, tout en présentant sa démarche et en appréhendant ses fondements ainsi que les normes et techniques qui le régissent. Nous tâcherons aussi de déterminer globalement en quoi consiste la mission du commissaire aux comptes.

Puis, le deuxième chapitre portera sur le cadre structurel et économique des associations sportives. On verra en première section, le fonctionnement des clubs sportifs, à travers l'étude de l'évolution des associations sportives à travers le temps en se focalisant sur leurs structures et organisations, ainsi que les mécanismes de leur gouvernance. En deuxième section nous parlerons des sources de financement des clubs de football ainsi que leurs principales dépenses.

En dernière section on évoquera les actifs d'un club de football que le commissaire aux comptes doit prendre en compte pour effectuer sa mission d'évaluation, ensuite on citera en général quelques méthodes d'évaluation.

Ce chapitre est essentiel pour comprendre et appréhender l'environnement dans lequel le commissaire aux comptes va intervenir.

Enfin, le troisième chapitre sera scindé en deux sections. La première sera consacrée à la présentation de l'organisme d'accueil qu'est le cabinet du commissaire aux comptes « A. BOUSSAID ». Dans la deuxième section, nous allons présenter la mission menée et proposons une méthode d'évaluation qui peut être utilisée dans le cas d'un club sportif amateur.

Chapitre I

Le Cadre conceptuel de l'audit légal

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

Introduction du chapitre

Il a toujours relevé d'une saine prudence, dans toutes entités économiques, de confier à une personne indépendante et compétente le soin de vérifier l'image fidèle des comptes établis par les responsables de cette entité. Cette tâche était autrefois confiée à un vérificateur et réviseur des comptes. Ce contrôleur des comptes est aujourd'hui dénommé commissaire aux comptes ou contrôleur légal. Il effectue ses missions d'audit dans un cadre légal et réglementé par certaines normes et lois. En Algérie, le CAC est soumis aux Normes d'Audit Algérienne (NAA).

La pratique du contrôle légal en Algérie a pris de l'ampleur depuis la parution du décret obligeant certaines sociétés à certifier leur compte par un CAC. Le contrôle légal est régi par l'ordonnance N° 69/107 portant loi de finance pour 1970.¹

Au cours de ce présent chapitre, nous allons détailler le processus de la mission d'audit légal. En effet, nous parlerons de l'exercice de la profession en Algérie. Puis, les caractéristiques et qualités du commissaire aux comptes dans la section intitulée « nomination du CAC et sa démarche ». Ensuite, nous allons présenter la mission du CAC. Nous mettrons l'accent sur les outils et techniques utilisés durant la mission. Et enfin les rapports du commissaire aux comptes ainsi que les différentes opinions.

¹ [Ordonnance n°67/107](#) de la loi de finance pour 1970.

Section1 : Commissaire aux comptes : définitions et organisation

Vu l'importance du commissaire aux comptes en Algérie, l'objectif de cette section est la présentation de ce dernier et les différents rôles qu'il joue pour l'accomplissement de sa mission.

1.1. Définitions du commissaire aux comptes

Selon la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) : le commissariat aux comptes est : « *une profession règlementée et indépendante qui contribue à la qualité et à la transparence de l'information financière et comptable des entités contrôlées* ». ²

Le commissaire aux comptes se doit ainsi de donner son opinion sur :

- ✚ les comptes qui lui sont présentés ;
- ✚ la sincérité ;
- ✚ la régularité et l'image fidèle que donnent les comptes de l'entité.

Selon l'article 22 de la loi 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 :

le Commissaire Aux Comptes est défini comme suit : « *Est commissaire aux comptes, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur* » ³.

Un commissaire aux comptes (ou CAC) est un professionnel agréé de la comptabilité, exerçant une mission légale auprès des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions. Il est nommé par leurs actionnaires lors de l'assemblée générale ordinaire pour une durée de six exercices (6 années). Contrairement à l'expert-comptable qui effectue un suivi quotidien de la comptabilité d'une société, ce dernier intervient ponctuellement dans une entreprise. Concrètement, l'expert-comptable réalise la comptabilité et établit les comptes annuels de l'entreprise, alors que le commissaire aux comptes vérifie le travail de l'expert-comptable. ⁴

²<https://cn-cncc.dz/qui-sommes-nous/>, Consulté le 01/07/2022 à 12 :20.

³Joradp article 22 de la loi 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010.

⁴<https://www.journaldunet.fr/business/dictionnaire-comptable-et-fiscal/1198405-commissaire-aux-comptes-definition/>

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

1.2. L'exercice de la profession du commissariat aux comptes en Algérie

La profession du commissariat aux comptes en Algérie a ses spécificités, dans le cadre légal de son exercice, qui se manifeste par les textes et normes régissant le contrôle légal, le champ de son application, ainsi que l'organisation et contrôle de la profession.

1.2.1. Les textes et normes régissant le contrôle légal des comptes en Algérie

On distingue plusieurs textes qui gouvernent le contrôle légal en Algérie, qui peuvent être présentés comme suit :

- ✓ Le code de commerce qui a été modifié et codifié. Aujourd'hui, la mission du commissaire aux comptes est définie aux articles 715 Bis⁴ du code de commerce. Il existe d'autres textes, en particulier la loi N°10-01 du 11 juillet 2010 relative aux professions du commissaire aux comptes, expert-comptable et comptable agréé, qui a établi une autorité de contrôle indépendante avec la création du CNCC (conseil national des commissaires aux comptes) et qui redéfinit tous les points qui concernent l'exercice légal du commissariat aux comptes. Elle donne plus d'importance aux domaines de la gouvernance dans les sociétés et apporte des précisions sur la nature des liens personnels, financiers et professionnels que l'auditeur ne peut avoir avec l'entreprise qu'il contrôle.
- ✓ Les informations sont codifiées dans les anciennes lois et les textes qui portent sur l'organisation de la profession et le statut du commissaire aux comptes, en particulier la loi 91-08, relative au commissariat aux comptes.
- ✓ Le code de déontologie et le référentiel normatif : la loi actuelle 10- 01 du 11/07/2010 a accordé une portée réglementaire à ces instruments de la profession.
- ✓ Les normes algériennes d'audit (NAA) : Ces normes ont pour rôle de définir les procédures et des principes fondamentaux, de préciser les modalités d'application concernant l'objectif et les principes généraux en matière d'audit des états financiers. Suite à l'importance accordée à l'audit légal en Algérie, l'ordre national des experts-comptables a mis en œuvre des normes algériennes des états financiers qui visent toutes les formes de missions d'audit qu'elles soient légales ou contractuelles.

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

La présente décision a pour objectif la mise en œuvre des (04) premières normes algériennes d'audit ci-après⁵ :

- NAA 210 : « accord sur les termes des missions d'audit ».
- NAA 505 : « confirmation externe ».
- NAA 560 : « événements postérieurs à la clôture ».
- NAA 580 : « déclarations écrites ».

Ces quatre normes ont fait l'objet d'une décision du ministre chargé des finances. Ces normes définissent les relations entre l'auditeur et l'entreprise auditée.

1.2.2. Les personnes et entités assujetties au contrôle légal

La loi 10-01 prévoit l'intervention du commissaire aux comptes dans certaines sociétés commerciales. Cette intervention a été étendue dans de nombreuses autres sociétés ultérieurement : les personnes et entités qui sont dans l'obligation, entreprises ou groupements, du fait de leur taille ou activité. Ainsi aujourd'hui la désignation du commissaire aux comptes est obligatoire dans les cas ci-après :

- ✓ Les personnes ou entités qui exercent une activité dont le chiffre d'affaire annuel est supérieur à 10 millions DA (société commerciale : société en nom collectif).
- ✓ Les entreprises et les établissements publics de l'État non soumis aux règles de la comptabilité publique.
- ✓ Toutes les sociétés commerciales par action : sociétés anonymes (SA), sociétés en commandite par action, société par action simplifiée.
- ✓ Société en commandite simple, société à responsabilité limitée (SARL, EURL.).
- ✓ Groupement d'intérêt économique (GIE), à condition que le chiffre d'affaires dépasse 10 millions DA.
- ✓ Association d'utilité publique, relais, sportives.
- ✓ Les banques en Algérie.

1.3. L'organisation et le contrôle de la profession du contrôle légal

L'organisation de la profession ainsi que son contrôle sont assurées par les organisations professionnelles, à savoir :

⁵La décision n° 002 du 04 Février 2016 du ministère des finances, donne naissance aux premières Normes Algériennes d'Audit issues du référentiel international d'audit (ISA), élaboré par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC).

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

1.3.1 Le Conseil National de la Comptabilité (CNC)

C'est un organisme qui dépend du ministère de l'économie et des finances. Il est paritaire et consultatif, il émet des recommandations et des avis. L'article 9 de la loi 10-01 du 11 juillet 2010 donne pour mission au CNC :

- de garantir la surveillance de la profession, par exemple l'appréciation de la validité professionnelle des titres et diplômes ;
- d'assurer que les commissaires aux comptes respectent les règles de la déontologie et de l'indépendance ;
- de veiller à la bonne exécution des contrôles périodiques et occasionnels selon des principes définis par la loi 10-01 ;
- d'élaborer des relations avec les autres États exerçant des compétences analogues.
- d'identifier les bonnes pratiques professionnelles ;
- de garantir comme instance d'appel des décisions de discipline (la discipline des commissaires aux comptes) ;

1.3.2 La chambre nationale et les conseils régionaux des commissaires aux comptes (CRCC)

Les missions du commissaire aux comptes sont exercées dans le cadre de la chambre nationale des CAC qui est considérée comme un établissement d'utilité publique dotée de la personnalité morale, chargée de présenter sa profession auprès des pouvoirs publics. Par ailleurs, il existe des conseils régionaux des CAC (CRCC).

La chambre nationale et les conseils régionaux, dans la limite de leur ressort concourent à la réalisation des objectifs pour un bon exercice de la profession par leurs membres (la loi 10-01, Article 15), en faisant respecter les règles de la profession, aussi en émettant des avis sur toutes les questions relatives à ces professionnels, et sur leur bon déroulement.

1.3.3 Les modalités d'exercice de la profession du commissaire aux comptes

En Algérie, la profession du commissaire aux comptes peut être classée en quatre modes d'exercice :

- L'exercice individuel, en tant qu'entrepreneur indépendant et responsable (selon la loi 10-01, article 22).

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

- L'exercice collégial en société pluripersonnelle (SPA, SARL) (selon la loi 10-01, Article 46).
- L'exercice de la profession du CAC par les entreprises publiques économiques (selon loi 10-01, article 55).
- L'appartenance à une association technique qui est composée de cabinets entre lesquels, il n'existe aucun lieu capitalistique significatif, mais qui a pour objet unique le partage des connaissances ou l'échange d'expériences.

Section2 : La mission du CAC

Tous les acteurs économiques sont concernés par les travaux des CAC en termes de contrôle des comptes et l'élaboration du rapport de mission. L'accès à la profession de CAC n'est pas libre, elle ne sera ouverte qu'aux candidats qui satisferont aux exigences de la loi et de la réglementation.

2.1 Les conditions de désignation du CAC

La loi impose à certaines sociétés d'avoir un CAC qui est chargé notamment de contrôler leurs comptes annuels. Il doit, pour cela, s'assurer qu'ils sont établis conformément aux règles applicables et reflètent une image fidèle et sincère de la situation de l'entreprise. Ce professionnel doit remplir toutes les conditions nécessaires pour l'exercice de sa mission, et cela, conformément à la loi N°10-01 du 29 juin 2010. L'exercice de la profession de CAC nécessite les conditions suivantes :⁶

2.1.1 Conditions préalables

Toute personne physique ou morale peut exercer la profession de CAC, si elle répond aux conditions suivantes :

- ✚ être de nationalité algérienne ;
- ✚ jouir de tous les droits civiques ;
- ✚ ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit de nature à entacher l'honorabilité de la profession.

2.1.2 Les agréments

⁶<https://uncommissaireauxcomptes.fr/> consulté le 20/07/2022 à 22 :00.

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

Les demandes d'agrément en qualité du CAC sont adressées au conseil national de la comptabilité.

Ce dernier est habilité d'apprécier la validité professionnelle des diplômes de tout candidat sollicitant son agrément.

Le conseil national examine la demande d'agrément et vérifie notamment sa conformité aux dispositions fixées par la loi, et notifie aux demandeurs de l'agrément, la décision d'agrément ou de rejet motivée de la demande dans un délai de 4 mois. L'absence de notification, après ce délai ou le rejet de la demande, peuvent faire l'objet d'un recours judiciaire.

2.1.3 Le serment

Après l'agrément et avant toute entrée en fonction, les professionnels prêtent serment auprès de la cour territorialement compétente de leur domicile. En les termes suivants, selon l'art 6 de la présente l « *Je jure par Dieu Tout Puissant, que j'exercerai mon métier de la meilleure façon qui soit, et je jure que je serai sincère dans l'exercice de ma fonction et que je me tiendrai au secret professionnel et j'agirai dans toutes les circonstances comme un administrateur honnête, Dieu m'en est Témoin* ».

2.1.4 Inscription aux tableaux des organes de professions

Après l'assermentation, les professionnels doivent s'inscrire au niveau de la CNCC. Conformément aux dispositions de l'art 4 du code de déontologie des CAC, les professionnels inscrits au tableau de la CNCC sont convoqués à une AG ordinaire au moins une fois par an, au cours du mois d'octobre. Cela se fait sur convocation du président de conseil national ou sur demande des deux tiers (2/3) de ses membres, à condition que ce soit, au moins deux (2) semaines avant la date fixée pour la réunion.

Les CAC ne peuvent être inscrits à la CNCC qu'après :

- avoir eu leurs agréments ;
- avoir eu une adresse professionnelle exclusive ;
- avoir exercé leurs activités exclusivement sur l'ensemble du territoire national ;
- avoir disposé chacun d'un bureau unique qu'ils gèrent pour leurs propres comptes et sous leurs responsabilités ou sous la forme d'une société ou d'un groupement. Ce bureau doit répondre à certaines conditions et normes spécifiques, fixées par voie réglementaire.

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

De ce qui précède, on comprend aisément que toute personne physique ou morale ne peut exercer pour son propre compte la profession de CAC, si elle ne répond pas aux conditions et critères mises en évidence par la présente loi.

En effet, conformément aux dispositions des arts 26 et 27 de la présente loi³⁰, le CAC est désigné après acceptation dûment écrite, par l'AG ou l'organe délibérant habilité, parmi les professionnels agréés et inscrits au tableau de la CNCC. Ce sur la base d'un cahier des charges, pour un mandat de trois ans (3) renouvelable une seule fois (1). Au-delà de deux mandats exécutifs, la désignation du même CAC ne peut intervenir qu'au terme de (3) trois années.

2.2. La nomination du CAC

Quelle que soit la nature juridique et l'importance d'une entité, les CAC sont nommés soit par les statuts, soit par décision de justice ou soit par décision de l'assemblée générale.

Figure N° 1 : La nomination du CAC



Source : Elaboré par nous-mêmes par référence à l'article 715 du code de commerce.⁷

Au terme de l'article 715 bis⁷ du code de commerce, les CAC sont nommés pour 3 exercices comptables, leurs fonctions expirent après la réunion de l'assemblée générale ordinaire qui statue sur les comptes du 3^e exercice.

2.2.1. La nomination par les statuts :

La nomination statutaire n'est prévue que dans le cas d'une constitution instantanée de la société, et conformément aux dispositions de l'art 609 du code de commerce. Les premiers CAC sont désignés dans les statuts comme le stipule ledit article : « *les premiers*

⁷ Elaboré par nous-mêmes par référence à l'article 715 du code de commerce.

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

administrateurs ou les premiers membres du conseil de surveillance et les premiers commissaires aux comptes sont désignés dans les statuts »⁸.

L'art 715 bis 7 ajoute que les CAC sont nommés par l'assemblée ordinaire en remplacement d'un autre, et ne demeure en fonction que jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur. Ce qui signifie qu'une telle nomination est survenue dans le cas où un ou plusieurs CAC suppléants, seront appelés à remplacer les titulaires. Autrement dit, l'assemblée générale ordinaire intervient lors d'une nouvelle nomination ou bien pour renouveler le mandat.

2.2.2. Nomination par décision de justice

Au terme de l'art 715 bis 7 du code de commerce, à défaut et à omission de nomination de CAC par l'assemblée générale, ou en cas d'empêchement ou de refus de celui-ci, les intéressés, à savoir les actionnaires et les administrateurs, peuvent demander la désignation d'un CAC en justice. Dans ce cas, celui-ci est nommé par le président du tribunal de commerce ou du directoire dûment appelé.

L'art 715 bis 8 du code de commerce autorise les actionnaires représentant au moins 1/10e du capital social dans les sociétés faisant appel public à l'épargne, à demander en justice, pour juste motif la récusation d'un ou plusieurs CAC nommé(s) par l'AG. Dans les cas où la justice leur donne droit, un nouveau CAC est nommé par justice qui demeure en fonction jusqu'à l'entrée en fonction du CAC désigné par l'AG.

2.2.3. Nomination par l'assemblée générale

La nomination d'un commissaire aux comptes est obligatoire lorsqu'un ou plusieurs associés représentant au moins un tiers du capital social de l'entreprise en font la demande.

Le dirigeant qui reçoit une telle demande émanant des associés doit impérativement inscrire la désignation du commissaire aux comptes à l'ordre du jour de la prochaine assemblée générale ordinaire.⁹

2.3. Responsabilités du CAC

Les missions du CAC engagent par nature une responsabilité quant aux informations qui lui sont transmises et aux conseils qu'il doit prodiguer, comme le stipule la loi 10-01 du 29 juin

⁸Joradp art 609 du code de commerce

⁹<http://commissaireauxcomptes.sarl/comment-nommer-un-cac> consulté le 10/07/2022 à 15:20

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

2010 dans son art 59, que le CAC a une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats. De ce fait, le CAC doit parfaitement connaître ses responsabilités.

Trois actions en responsabilités peuvent être engagées à l'égard du CAC : civile, pénale et disciplinaire.

2.3.1. Responsabilité Civile

La responsabilité civile est l'obligation pour une personne de réparer un dommage subi par autrui, à la suite de l'évènement dont elle est responsable.¹⁰

D'après l'art 715 bis 14 du code de commerce, les CAC sont responsables tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables, des fautes et des négligences commises par eux dans l'exercice de leurs fonctions.

Cependant, leur responsabilité ne peut être mise en jeu à l'occasion d'une procédure d'alerte dès lors que les dispositions légales sont respectées.

Les CAC ne sont pas non plus civilement responsables des infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire, selon le cas, sauf si, en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélées dans leur rapport à l'assemblée générale et/ou au procureur de la république.¹¹

2.3.2. Responsabilité Pénale

La responsabilité pénale est l'obligation faite à une personne reconnue coupable par un tribunal d'une infraction délictueuse commise ou dont elle est complice. Elle ne peut l'être que si elle a véritablement commis un délit pénal. Comme le prévoit la loi N°10-01 du 29 juin 2010 dans son article 6233, la responsabilité pénale du CAC est engagée pour tout manquement à une obligation légale.

De l'étendue de cette responsabilité, on retrouve les infractions susceptibles d'engager pénalement la responsabilité des CAC et qui sont citées ci-dessous :

- **Infraction relative aux incompatibilités** : L'art 829 du code de commerce prévoit qu'elle sera punie d'un emprisonnement de deux mois à six mois et d'une amende de

¹⁰ROBERT.O, synthèse droit et comptabilité, Dunod, Paris, 2000, Page 259

¹¹https://www.memoireonline.com/12/12/6606/m_Responsabilites-du-Commissaire-aux-Comptes2.html

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

20.000 DA à 200.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, toute personne qui aura sciemment accepté, exercé ou conservé les fonctions de commissaire aux comptes, malgré les incompatibilités légales.

- **Délit d'informations mensongères** : Conformément aux dispositions de l'art 830 du code de commerce, la peine encourue par le CAC qui commet cette infraction est celle d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de 20.000 DA à 500.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement.
- **Délit de non-révélation des faits délictueux** : ce délit a été institué par le même article que l'infraction ci-dessus et fait courir les mêmes sanctions que celles indiquées pour le délit d'informations mensongères.
- **La violation du secret professionnel** : le non-respect du secret professionnel entraîne l'application des dispositions de l'art 301 du code pénal prévoyant une peine d'emprisonnement d'un à six mois et une amende de 500 à 5000 DA ou l'une de ces deux peines. Le CAC est tenu au secret professionnel dans les cas prévus par la loi et notamment l'art 74 de la loi 10-01 ;
- À la suite d'information ou d'instruction judiciaire ;
- En vertu de l'obligation de communication des documents prévue au profit de l'administration fiscale ;
- Par la volonté de leurs mandats ;
- Lorsqu'il est appelé à témoigner devant la commission de discipline et d'arbitrage.
- **Exercice illégal de la profession du CAC** : cette infraction renvoie à toute personne non inscrite au tableau ou dont l'inscription a été suspendue ou retirée et qui continue à effectuer sa mission. Il est également assimilé à cette infraction, l'usurpation des titres ou des appellations de société, des CAC ou un titre quelconque tendant à créer une similitude ou une confusion avec ces titres et leurs appellations. Conformément aux dispositions de l'art 73 de la loi 10-01¹², la peine encourue au CAC qui exerce sa profession d'une manière illégale est celle d'une amende de 500.000 DA à 2.000.000 DA.

En cas de récidive, le CAC est puni d'un emprisonnement de six (6) mois à une année et du double de l'amende.

¹²Jora article n° 42 de la loi 10-01.

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

2.3.3. Responsabilité disciplinaire

Contrairement aux règles spécifiques de la responsabilité civile et de la responsabilité pénale qui ne concernent que l'exercice de la mission dans les sociétés où l'intervention du CAC est prévue par les textes, la responsabilité disciplinaire s'attache à tout membre de la profession de CAC dans l'exercice de sa vie professionnelle et privée.

Au terme de l'art 63 de la loi N°10-01 du 29 juin 2010, la responsabilité disciplinaire du CAC est engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après leur démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commises pendant l'exercice de leur fonction.¹³

De ce fait, tout manquement aux obligations professionnelles constitue une faute professionnelle qui expose son auteur à l'une des sanctions disciplinaires citées ci-dessous selon leur degré de gravité :

- ✚ l'avertissement ;
- ✚ le blâme ;
- ✚ la suspension temporaire, pour une durée maximale de six mois (6) ;
- ✚ la radiation du tableau.

Tout recours contre ces sanctions disciplinaires se fait devant la juridiction compétente conformément aux procédures légales en vigueur.

2.4. Les incompatibilités et interdictions des CAC

Afin d'exercer la profession et de garantir l'indépendance et l'impartialité du CAC, celui-ci obéit à des règles très strictes. À cet effet, le législateur a consacré le chapitre IX de la loi 10-01 du 29 juin 2010, et plus précisément l'article 64 et 6538, pour déterminer les incompatibilités et les interdictions auxquelles le CAC se réfère pour l'exercice de sa fonction en toute indépendance intellectuelle et morale.

Et sera punie d'un emprisonnement de deux à six mois et d'une amende allant de 20.000 DA à 200.000 DA, ou l'une de ces deux peines seulement, toute personne qui aura accepté, exercé ou conservé les fonctions du CAC, en dépit des incompatibilités légales.

¹³<https://legal-doctrine.com/edition/D%C3%A9ontologie-des-experts-comptables-en-Alg%C3%A9rie/>, consulté le 11/08/2022 à 22h30

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

2.4.1. Incompatibilités des CAC

La profession de CAC est incompatible avec un certain nombre de professions, empêchant la pratique de celle-ci. Ces incompatibilités visent à garantir la liberté matérielle et morale du commissaire. Elles sont de deux sortes, celles prévues par le législateur et celles prévues par le code de commerce algérien.

2.4.1.1. Incompatibilités prévues par le législateur

Sous réserve des dispositions de l'art 64 de la présente loi, sont incompatibles avec la profession du CAC :

- toute activité commerciale, notamment en la forme d'intermédiaire ou de mandataire chargé de transactions commerciales et professionnelles ;
- tout emploi salarié impliquant un lien de subordination juridique, sauf les tâches d'enseignement et de recherche en matière comptable de façon contractuelle et complémentaire ;
- tout mandat d'administrateur ou du membre de conseil de surveillance des sociétés commerciales prévues par le code de commerce ;
- l'exercice cumulé de la profession du CAC auprès d'une même société ou même organisme ;
- tout mandat électif au sein de l'instance exécutive des assemblées locales élues.

2.4.1.2. Incompatibilités prévues par le code de commerce Algérien

Outre les incompatibilités des CAC prévues par le législateur dans la loi 10-01, le code de commerce prévoit dans son art 715 bis 6 que, ne peuvent être commissaires aux comptes d'une société par action :

- les parents et alliés au quatrième degré inclusivement, des administrateurs, des membres du directoire et du conseil de surveillance de la société ;
- les administrateurs, les membres du directoire ou du conseil de surveillance, les conjoints des administrateurs, ainsi que des membres du directoire ou du conseil de surveillance des sociétés possédant le 1/10 du capital de la société ou dont celles-ci possèdent le 1/10 du capital desdites sociétés ;
- les conjoints des personnes qui reçoivent des administrateurs ou des membres du directoire ou du conseil de surveillance, un salaire ou une rémunération en raison d'une activité permanente autre que celle de commissaire aux comptes ;

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

- les personnes ayant perçu de la société une rémunération à raison de fonctions, autres que celles de commissaire aux comptes, et ce, dans un délai de cinq (5) ans à compter de la cessation de leurs fonctions ;
- les personnes ayant été administrateurs, membres du conseil de surveillance, du directoire, et ce, dans un délai de cinq (5) ans à compter de la cessation de leurs fonctions.

2.4.2. Interdictions des CAC

Au terme de l'article 65 et 70 de la loi 10-01¹⁴, il est interdit au CAC :

- d'assurer professionnellement le contrôle des comptes des sociétés dans lesquelles il détient directement ou indirectement des participations ;
- d'accomplir des actes de gestion, ni directement, ni par association ou substitution aux dirigeants ;
- d'accepter, même temporairement, des missions de contrôle préalable des actes de gestion ;
- d'accepter des missions d'organisation ou de supervision de la comptabilité de l'entreprise ou de l'organisme contrôlés ;
- d'exercer la fonction de conseiller fiscal ou la mission d'expert-judiciaire auprès d'une société ou d'un organisme dont il contrôle les comptes ;
- d'occuper un emploi salarié dans la société ou l'organisme qu'il a contrôlé moins de trois ans après cessation de son mandat ;
- démarcher directement ou indirectement auprès d'un client pour solliciter une mission ou une fonction rentrant dans leurs attributions légales ;
- rechercher la clientèle par l'octroi de remise sur honoraires, l'attribution de commissions ou autres avantages, ainsi que toute forme de publicité diffusée auprès du public.

De ce qui précède, on admet que pour le renforcement du rôle du CAC dans le contrôle des sociétés et l'amélioration de l'organisation de cette fonction, ce professionnel doit veiller aux dispositions des articles édictés par le législateur en ce qui concerne particulièrement les incompatibilités et les interdictions, du fait que la négligence de celles-ci altère son statut, mais également sa profession.

¹⁴Jora article n°42 de la loi 10-01.

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

2.5. Obligations et droits du CAC

Pour l'organisation et l'accomplissement de la mission du CAC, celui-ci se livre à certaines obligations et droits qui sont définis par les articles 2 à 22 du code déontologique de la profession du CAC.

2.5.1. Les obligations du CAC

L'obligation représente un ensemble de responsabilités qui découlent d'un engagement imposé par la loi pour un professionnel afin de garantir un certain niveau de protection. À ce titre, plusieurs obligations ont été mises à l'égard du CAC, que sont :

2.5.1.1. Les obligations générales du CAC

Selon les arts allant de 2 à 12 du code déontologique de la profession de CAC, le professionnel :

- doit faire preuve de la plus grande discrétion dans l'exercice de ses missions et s'attacher dans sa vie, professionnelle et privée, à éviter tout agissement susceptible de discréditer sa profession ;
- doit avoir des connaissances théoriques et pratiques nécessaires dans l'exercice de sa mission ;
- est tenu d'accomplir sa mission avec diligence, rigueur et sérénité, ainsi que de respecter des délais convenus, la législation, etc. ;
- est tenu de respecter et d'observer le secret professionnel, cependant il peut être délié dans les cas expressément prévus par la loi ;
- doit conserver l'entière responsabilité de sa mission, et s'assurer que ses collaborateurs respectent les règles de la profession et qu'ils soient indépendants de la personne ou entité qui fait l'objet de certification des comptes à laquelle ils participent.

2.5.1.2. Les obligations du CAC dans ses rapports avec la chambre nationale du CAC et le Conseil national de la comptabilité

Suivant l'art 13 du code de déontologie, le professionnel doit, dans un délai de quinze (15) jours, informer par lettre recommandée avec accusé de réception, le conseil national de la comptabilité de tout événement important survenant dans sa vie professionnelle, notamment ;

- des poursuites administratives ou judiciaires ;

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

- des litiges graves l'opposant à ses confrères, ses clients ;
- suspension volontaire de ses activités en apportant la preuve de la clôture de ses dossiers ou le cas échéant, des dispositions prises avec ses clients ;
- la cessation définitive de ses activités ;
- le changement du domicile professionnel.

2.5.1.3. Les obligations du CAC dans ses rapports avec ses pairs

Selon les arts 14 à 17 du même code cité ci-dessus, le professionnel sollicité par un client en vue de remplacement d'un confrère démissionnaire, ne doit accepter la mission qui lui est proposée qu'à condition de :

- s'assurer que le client a reçu sa démission, et qu'elle n'est pas faite pour le désir de s'échapper de ses obligations ou de la loi ;
- avoir informé son confrère par lettre recommandée avec accusé, en outre, il doit s'abstenir de toute critique de son prédécesseur et vérifier que ce dernier a perçu les honoraires qui lui étaient dus, et en cas de litige, prendre avis du conseil national de la comptabilité ;
- les professionnels doivent s'abstenir de tout langage malveillant et, en général, de toute action susceptible de nuire à un collègue ou à une profession. Ainsi, en cas de désaccord, l'ordre professionnel intervient. Les professionnels doivent tenter de le résoudre à l'amiable au niveau du Conseil national de la chambre avant de recourir à l'appel de la commission de discipline et d'arbitrage du CNC.

2.5.1.4. Les obligations relatives à l'encadrement des stagiaires

Les articles 18 et 19 du code de déontologie des CAC stipulent que ceux-ci sont tenus de prendre en charge les CAC stagiaires qui leurs sont affectés par la commission de formation du CNC conformément à la réglementation.

2.5.2. Les droits du CAC

Le CAC a des obligations, mais aussi des droits. Ceux-ci représentent la faculté de réaliser une action, de jouir de quelque chose et sont approuvés par la loi dans les articles 21 à 22 du code déontologique.

2.5.2.1. Droit à la perception des honoraires

Les CAC perçoivent des honoraires fixés, au début, par l'assemblée générale à l'occasion de l'exécution d'une mission.

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

Les professionnels et leurs clients doivent s'entendre sur le montant des honoraires et les modalités de règlement. Ces dernières ne peuvent pas être réglées sous forme d'avantage en nature, ristourne, etc. Aussi, la rémunération du CAC est proportionnelle avec l'importance des diligences à mettre en œuvre en tenant compte de la taille, la nature, ainsi que de la complexité des activités de l'entité, dont les comptes sont certifiés.

Enfin, en cas de litige concernant le montant ou les modalités de règlement dus au CAC, les parties peuvent saisir la commission de discipline et d'arbitrage de CNC en l'absence d'une réconciliation amiable pour saisir les cas judiciaires.

2.6. La cessation des fonctions du CAC

Généralement, le CAC exerce sa profession jusqu'à ce que son mandat arrive à son terme. Mais plusieurs cas contraires peuvent émerger, où les CAC sont susceptibles d'être relevés de leurs fonctions avant l'expiration de leurs mandats, à savoir :

- pour pouvoir démissionner, le CAC doit donc disposer d'un motif légitime et sans que cela puisse le soustraire à ses obligations légales. De ce fait, il doit veiller à observer un préavis de trois mois et fournir un rapport sur les contrôles et constatations effectués. Cette situation survient quand le CAC est dans l'incapacité de poursuivre sa mission dans les conditions et les délais fixés et c'est le suppléant qui le remplace, pour le temps restant du mandat.
- L'empêchement : l'art 715 bis 9 du code de commerce dispose qu'en cas de faute ou d'empêchement, les CAC peuvent, à la demande du conseil d'administration, du directoire ou d'un ou plusieurs actionnaires représentant 1/10 du capital social ou de l'AG, être relevés de leurs fonctions avant l'expiration normale de celle-ci, par la juridiction compétente.

Outre les cas cités, la loi 10-01 ajoute dans son article 76 que dans le cas de décès, de radiation ou de suspension du CAC, et y compris les cas de liquidation ou de déclaration en faillite, le ministre chargé des finances, sur proposition du président du CNCC, met fin au mandat et désigne donc un professionnel capable de gérer le cabinet.

Section 3 : Déroulement de la mission CAC

L'auditeur, dans sa mission doit mettre en œuvre les moyens de contrôle qui lui permettent de motiver son opinion, et obtenir la meilleure efficacité des moyens mis en œuvre. Au cours de la réalisation d'une mission d'audit légal, les CAC n'exercent pas leurs fonctions à l'aveuglette, mais ils respectent une méthodologie qui comprend diverses étapes de travail et techniques à mettre en œuvre lors de chacune de ces étapes.

3.1. La démarche d'auditeur légal

Pour réaliser une mission d'audit légal, dont l'aboutissement est la rédaction d'un rapport exprimant son opinion sur les comptes annuels, l'auditeur se repose sur une méthodologie très structurée du fait que, l'organisation de la mission en différentes phases lui permettra de formuler une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes. Il doit en plus s'assurer de l'image fidèle du patrimoine d'une entité à la date de clôture des comptes annuels. La démarche suivie par l'auditeur, lors de la pratique de sa mission, comprend 6 grandes étapes qui peuvent être formalisées par le schéma ci-dessous :

3.1.1. Acceptation de la mission

L'acceptation de la mission est le point de départ d'une mission d'un CAC. Son objectif est de permettre à l'auditeur de se rendre compte s'il est en mesure d'accomplir la mission qui lui est proposée au regard de son indépendance, compétences et absence d'incompatibilités. Elle doit être concrétisée par la signature d'une lettre de mission. Cette dernière, est un courrier établi par un CAC et consigné par celui-ci et le représentant de l'entité contrôlée dans laquelle le CAC définit les termes et les conditions de ses interventions.

3.1.2. Prise de connaissance générale de l'entité

Cette seconde étape, permet à l'auditeur de prendre connaissance du contexte général de la société et d'évaluer les principaux risques potentiels. Un contrôle externe efficace requiert une compréhension approfondie de l'entreprise examinée, de son activité et des facteurs externes qui affectent celle-ci. Il va ensuite s'appuyer sur cette prise de connaissance pour planifier et orienter sa mission. Cette phase doit être préalable aux autres phases de la mission. Elle commence le plus tôt possible, parfois même dès l'acceptation de la mission.

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

Au cours de cette étape, l'auditeur met en place le dossier permanent, rédige le plan de mission et établit le budget détaillé. De ce fait, il doit prendre connaissance¹⁵ :

- + du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire ;
- + des caractéristiques de l'entité ;
- + des objectifs de l'entité et des stratégies mises en œuvre pour les atteindre dans la mesure où ces objectifs pourront avoir une incidence sur les comptes ;
- + de la mesure et de l'analyse des indicateurs de performance financière de l'entité ;
- + des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit.

L'auditeur doit donc, en même temps qu'il prend connaissance de l'entreprise, effectuer une mesure préalable du risque de la mission dont l'importance relève de l'organisation et de la culture d'entreprise mais aussi et surtout des moyens mis en œuvre par l'auditeur.

Le risque qu'un CAC exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes est appelé « risque d'audit ».

3.1.2.1. Risque d'audit

Le CAC réduit le risque d'audit en définissant et en mettant en œuvre des procédures d'audit afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés qui lui permettent de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles il peut fonder son opinion. On appelle « risque d'audit », la possibilité de formuler une opinion inappropriée en égard aux circonstances. Par exemple, formuler une opinion sans réserves alors que les comptes comportent des anomalies. Le risque d'audit comprend deux composantes¹⁶ :

3.1.2.1.1. Le risque d'anomalies significatives dans les comptes

Une anomalie significative renvoie à une information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude d'une telle importance qu'elle, seule ou cumulée avec d'autres, peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information financière. Ce risque est propre à l'entité, il se subdivise en deux types :

- + **Risque inhérent** : Il correspond à la possibilité qu'une assertion portant sur un flux de transaction, un solde des comptes ou une information fournie, comporte une anomalie

¹⁵ Robert O et marie PM, Comptabilité et audit, Dunod, Malakoff, 2019-2020, P422.

¹⁶Robert O et marie PM, OP. Cit, P422-P424.

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant la prise en compte des contrôles internes afférents.

- ✚ **Risque lié au contrôle interne** : Il correspond au risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité, et donc non corrigée en temps voulu.

Ce risque lié au contrôle doit être évalué dans la phase de l'appréciation du contrôle interne.

3.1.2.1.2. Le risque de non-détection de ces anomalies

Il correspond au risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable, ne détecte pas une anomalie qui existe et qui pourrait être significative, soit individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies. Ce risque est lié à l'importance du programme de contrôle des comptes annuels mis en place par l'auditeur.

3.1.3. Appréciation du contrôle interne

L'appréciation du contrôle interne porte sur les opérations courantes et répétitives (achats, ventes, opérations bancaires...), est une nécessité pour l'audit du fait que le CAC prend connaissance des systèmes comptables et de contrôle interne pour planifier sa mission et concevoir une approche d'audit efficace. Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise, dans le but de préserver son patrimoine et donner une image fidèle, pour maintenir la pérennité de celle-ci. Lors de cette étape, le CAC doit s'assurer que le contrôle interne de l'entité est suffisant pour que toutes les opérations soient enregistrées, réellement et correctement évaluées.

Au final, l'objet de l'appréciation du contrôle interne est double :

- ✚ D'une part, la fiabilité des procédures conduit l'auditeur à procéder à des sondages peu nombreux lors de l'étape de l'examen des comptes, sinon, l'existence de procédures peu fiables l'incite à des tests de validation. Le sondage revient à une technique de collecte d'éléments probants inhérente à la mission d'audit, qu'ils soient réalisés à l'aide de méthodes mathématiques, statistiques ou empiriques.
- ✚ D'autre part, l'inefficacité éventuelle des procédures conduit l'auditeur à recommander des améliorations, d'un coût raisonnable ayant pour objectif d'éliminer toute source de risque évitable.

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

3.1.4. Contrôle des comptes

Une fois qu'on a pris connaissance de l'environnement de l'entreprise, de son contrôle interne et qu'on a ciblé les risques, il est nécessaire d'analyser les comptes de manière plus précise. Ce qui permettra d'identifier les éventuelles anomalies significatives.

Le contrôle des comptes est la principale phase d'une mission d'audit légal réalisée par les CAC. Ses objectifs sont de réunir des éléments probants suffisants et adéquats pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

Des « éléments probants », désignent les informations obtenues par l'auditeur pour aboutir à des conclusions sur lesquelles son opinion est fondée. Ils sont constitués de documents justificatifs et de documents comptables supportant les états financiers.

De ce qui précède, le CAC doit opérer un examen approfondi des comptes, conduisant à détecter les erreurs et les anomalies qui affectent directement la situation financière de l'entité auditée. Cet examen comporte donc la vérification de certains postes du bilan et du compte de résultat. Il faut savoir que le bilan est réparti en deux colonnes : l'actif et le passif, tandis que le compte des résultats comporte les charges et produits de l'entité.

3.1.4.1. Techniques de contrôle des comptes

La réalisation de la mission du CAC proprement dite, s'effectue par la mise en œuvre de différentes techniques qui se trouvent à s'appliquer soit lors de certaines phases de l'audit, soit à certains postes particuliers du bilan, soit enfin dans des environnements particuliers.

L'auditeur dispose de certaines techniques qui servent à la collecte des éléments probants et pour lesquelles il devra choisir la meilleure technique pour atteindre les objectifs de sa mission, et qui sont les suivantes:¹⁷

L'observation physique

Elle est un moyen le plus direct et une technique pour vérifier physiquement l'existence d'un actif mais qui ne signifie pas que l'entreprise auditée est réellement propriétaire des biens observés.

¹⁷Alain M, Le contrôle interne, Presse universitaire de France, Paris, 1998, P152.

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

Elle est la plus couramment pratiquée pour le CAC et s'applique le plus souvent à des actifs qui peuvent être touchés et inventoriés et les stocks.

La confirmation directe des tiers

Elle consiste à obtenir directement auprès des tiers en relation avec l'entreprise, la confirmation de toutes opérations, soldes ou autres renseignements. La principale limite de cette technique, est le taux de réponse car les tiers circularisés ne répondent pas toujours, ou alors de manière incomplète.

L'examen des documents reçus par l'entreprise

Cette technique a pour objectif de s'assurer que les opérations faites par l'entreprise, sont appuyées sur des pièces justificatives telle que : les factures, bons ...etc.

Contrôle arithmétique

Visé à déceler les erreurs de calcul qui ont pu survenir lors de l'établissement des documents de l'entreprise.

Les analyses, estimations, rapprochement effectués entre les informations obtenues et documents examinés et tous autres indices recueillis ;

L'examen analytique

La technique de l'examen analytique tient une place importante dans le processus d'examen des comptes et en particulier dans l'analyse des risques. Celle-ci consiste à comparer les données résultantes des comptes clôturés à la fin d'un exercice avec des données postérieures en vue d'effectuer un prévisionnel.

Les informations verbales obtenues des dirigeants et salariés de l'entreprise.

3.1.5. Travaux de fin de mission et rédaction

Les travaux de fin de mission se situent en avant-dernière partie du processus d'audit et consistent à vérifier que toutes les informations nécessaires à l'établissement de rapport annuel du CAC ont bien été prises en compte. Les travaux de fin de mission comportent en particulier :¹⁸

- L'identification des événements postérieurs à la clôture ;

¹⁸Alain M, Op.cit., P159.

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

- L'utilisation d'un questionnaire de fin de mission ;
- La rédaction, la société auditée, d'une lettre d'affirmation ;
- La rédaction d'une note de synthèse.

3.1.6. Rédaction d'un rapport d'audit

L'article 24 de la loi N° 10-01 précise que la mission aboutit à l'établissement d'un rapport permettant la certification avec ou sans réserves de la régularité et de la sincérité des documents annuels, éventuellement au refus de certification dûment motivé.

Le rapport de l'auditeur externe est le support de communication sur lequel sont consignés les résultats de la mission d'audit. Il doit être clair et concis et devra mettre en évidence :

- Les conclusions principales de l'audit et indique les mesures à prendre pour remédier aux lacunes détectées.
- Les détails suffisants sur les faiblesses des systèmes utilisées et les recommandations claires des mesures nécessaires à prendre.
- Un résumé des principales constatations et conclusions et formulation des recommandations.

On distingue deux différentes formes des rapports déterminés par l'article 672 du code de commerce n° 75-59 du 26/09/1975. Il s'agit de :

- Le rapport général de certification des comptes ;
- Le rapport spécial sur les conventions particulières.

Le rapport général conclut la mission et permet à l'auditeur d'exprimer, par écrit, son opinion sur les états financiers et autres documents publiés pris dans leur ensemble. La réglementation prévoit ainsi la nécessité de l'émission des différents rapports suite à l'accomplissement d'une mission d'audit légal. De ce fait, conformément aux dispositions de l'art 25 de loi 10-01¹⁹ la mission de CAC aboutit à l'établissement :

- Une certification sans réserve de la régularité, la sincérité et l'image fidèle données par les comptes ;
- Une certification avec réserve sous indication des éléments de causes ;
- Un refus de certification avec indication des motifs du refus.

¹⁹JORA article n°42 de la loi 10-01.

Chapitre I : cadre conceptuel de l'audit légal

3.1.6.1. Certification sans réserves

Le CAC valide les comptes annuels purement et simplement sans émettre des réserves, Ainsi cette certification ne peut être possible que si :

- ✓ L'information donnée dans les comptes annuels, y compris l'annexe, apparaît suffisante pour que ceux-ci donnent une image fidèle de la situation financière du résultat des opérations et du patrimoine de l'entité concernée ;
- ✓ Le CAC a pu mettre en œuvre sans restriction les diligences qu'il a estimé nécessaires, en respectant les normes d'audit ;
- ✓ Le résultat de ses contrôles s'est révélé satisfaisant et a permis au CAC d'obtenir une assurance raisonnable, que les comptes annuels sont établis selon les règles et les principes comptables.

3.1.6.2. Certification avec réserve

Contrairement à la certification sans réserve, le CAC valide les comptes annuels en mentionnant des remarques sur certains éléments, et cela dans les cas où le CAC :

- ✓ Est en désaccord avec le choix ou l'application des règles et méthodes comptables, un tel désaccord peut résulter de l'absence ou l'insuffisance des informations données en annexe ;
- ✓ N'a pas pu mettre en œuvre les diligences qu'il a estimées nécessaires, des limitations qui lui ont été imposée en cas d'incendie les documents et justificatifs ont disparu, refus de mise en œuvre d'un contrôle.

L'incidence de ce désaccord significatif ne peut pas l'amener à refuser de certifier les comptes, il va donc émettre une réserve.

3.1.6.3. Refus de certification

Dans ce cas, le CAC ne certifie aucun élément des comptes annuels et décrit clairement ses motifs de refus, il s'agit de situation où le CAC :

- ✓ Est en désaccord avec le choix ou l'application des règles et méthodes comptables ;
- ✓ N'a pas pu mettre en œuvre toutes les diligences qu'il estimait nécessaires.

L'incidence de ce désaccord est importante et affecte les comptes dans leur ensemble.

Conclusion du chapitre

Dans ce chapitre, nous avons traité de l'audit légal, ainsi que de l'exercice de la profession du commissariat au compte en Algérie, de la nomination de ce dernier et sa démarche.

Le commissariat aux comptes est une fonction très importante pour les entreprises en général. Nous constatons que celle-ci est avant tout une affaire de confiance qui vise à garantir la sincérité et la fiabilité des états financiers des entreprises, quel que soit son domaine d'activité. Cette fonction se fait en suivant une démarche bien précise et structurée grâce à différentes techniques. Cela, bien évidemment depuis le commencement du mandat jusqu'à l'élaboration du rapport demandé.

Le commissaire aux comptes est un acteur à part entière de la sécurité financière, auquel plusieurs entreprises font appel, à l'instar des clubs de football. Ces derniers se trouvent dans l'obligation de se remettre à cet acteur afin d'évaluer et de contrôler leurs comptes annuels. Cela fera l'objet de notre deuxième chapitre.

Chapitre II

Cadre structurel et économique des associations sportives

Introduction du chapitre

D'un simple groupement associatif, le club, à travers le temps, a pu devenir une véritable société sportive à but lucratif. En effet, face aux profondes évolutions économiques du sport, notamment la professionnalisation, les clubs ont cherché à organiser de nouvelles structures adaptées à la spécificité de leur activité économique.

Les organisations sportives contemporaines connaissent depuis quelques décennies un développement d'une ampleur considérable. Quant aux pratiques sportives (de loisir, de compétition ou de spectacle), elles sont de plus en plus encadrées par des structures, des fédérations au niveau national (FAF en Algérie) et international (FIFA).

De plus, le club sportif nécessite la mise en œuvre de moyens humains, matériels et financiers davantage spécialisés et l'organisation à travers des mécanismes de gouvernance de toutes les parties prenantes (économiques, politiques ou sociales) qui interviennent de près ou de loin dans l'activité économique du club, afin d'atteindre des objectifs, notamment la bonne gestion des recettes et dépenses.

Pour son fonctionnement, le club sportif cherche à augmenter ses recettes et à financer ses activités, que ce soit par des financements publics (les subventions), ou privés (les sponsors), afin de pouvoir couvrir ses multiples dépenses, ces dernières représentent des aspects très importants pour son évaluation ainsi que la valorisation de son nom.

Chaque club sportif est tenu de présenter aux fins de contrôle tous les documents se rapportant à son fonctionnement et à sa gestion sur toute demande de l'administration chargée des sports et des autorités habilités à cet effet.²⁰ Il est dans l'obligation aussi de désigner un commissaire aux comptes pour vérifier la sincérité, et la véracité de ces documents dans le cadre de l'audit légal.

De ce fait, nous allons développer dans ce chapitre, les principales évolutions des associations sportives, en évoquant le concept de professionnalisme notamment en Algérie, on parlera également des différentes partenaires d'un club, de ses différentes structures et organigrammes. En dernier, nous évoquerons la notion de « évaluation d'un club » un problème pas simple à résoudre, car la valeur d'un club sportif peut dépendre de plusieurs aspects, surtout qu'à présent il n'existe pas de méthode spécifique applicable en Algérie.

²⁰ Art 9 du Décret exécutif n°15-74 du 26 Rabie Ethani 1436 correspondant au 16 février 2015 fixant les dispositions et le statut-type applicables au club sportif amateur.

Section 1 : Fonctionnement des clubs sportifs

L'histoire des clubs sportifs en France a été marquée par la loi des associations de 1901²¹ et, jusqu'à une période très récente, la grande majorité des clubs vivait encore sous ce statut. Aujourd'hui, la loi n'ayant pas évolué, les Clubs du sport de haut niveau se sont retrouvés à l'étroit. En effet, il a fallu modifier, rapiécer, contourner un statut qui s'appliquait mal à une organisation sportive en pleine évolution économique.

Les rapports entre les Clubs et l'Etat ont souvent été houleux, notamment en ce qui concerne la fiscalité ou les cotisations à la sécurité sociale. Face aux profondes évolutions économiques du sport, les clubs ont cherché à organiser des structures nouvelles adaptées à la spécificité de leur activité économique. L'évolution la plus marquante, hors l'augmentation considérable des enjeux économiques du sport, s'inscrit dans le domaine du droit avec la création de plusieurs formes juridiques destinées à recevoir légalement le fonctionnement et la gestion des clubs professionnels ou semi professionnels.

Aujourd'hui, un choix juridique non négligeable existe concernant les clubs. Pour mieux comprendre le fonctionnement des clubs sportifs, il convient de présenter leurs principaux fondements, à savoir leur évolution à travers le temps, leurs partenaires, leurs différentes structures, leur système de gouvernance ainsi que leurs différents mécanismes. Et pour connaître leur structure, il faut présenter l'association sportive depuis sa création.

1.1 Evolution des associations sportives :

Il est nécessaire de retracer les principaux événements qui ont marqué l'histoire, et de citer les principales étapes, rencontrées lors de la constitution des associations sportives afin de mieux comprendre leur fonctionnement.

1.1.1 Evolution des associations sportives en Europe :

Un bon nombre de spécialistes s'y sont évertués, notamment CALLEDE, GASPARINI ou encore DEFRANCE. Ils démontrent que cette évolution en différentes étapes à une relation avec certains changements sociaux du XXe siècle. Les prémices des

²¹ La loi 1901, relative au contrat d'association, est le texte fondamental qui **encadre toutes les associations** situées en France. L'article 1^{er} définit l'association comme « une convention par laquelle deux ou plusieurs personnes mettent en commun, d'une façon permanente, leurs connaissances ou leur activité dans un but autre que de partager des bénéfices ».

groupements sportifs ne provenaient que de « pratiques collectives et publiques, relevant de l'initiative privée »²²

Ces pratiques ont commencé vers la deuxième moitié du XIXe siècle. Elles n'étaient pas encore organisées en clubs inscrits dans un championnat sportif. Les activités sportives étaient en réalité des jeux physiques, des exercices gymnastiques, les arts de combats et les distractions de plein air. Diverses institutions, comme l'Ecole, l'Armée ou l'Académie de médecine s'intéressaient au sport pour les valeurs morales et physiques qu'il génère.

Les sportifs, par la suite se sont regroupés au sein de clubs pour organiser leur pratique, puis ont constitué des fédérations. Cela afin d'établir les matchs ou des rencontres interclubs sur des bases réglementaires communes et constantes. Elles avaient pour objectif de gérer tout en fixant les règles de sport, les statuts et les règlements.

C'est en 1918 après la guerre mondiale, que les pratiques sportives exigèrent des équipements modernes qui ont poussé les dirigeants sportifs à réclamer de l'aide auprès des collectivités locales et de l'Etat. Ainsi, c'est en 1919 que le problème des équipements sportifs devint un véritable enjeu.

Le sport était intégré dans une politique publique aux visées sanitaires, éducatives et sociales avérées. Nous allons donc entrer dans une nouvelle ère dans laquelle les municipalités allaient intervenir fortement au sein même des associations sportives. C'est en Décembre 1944 que l'OMS (Office Municipale de Sport) a été créée, gérée par des représentants de la municipalité.

Depuis la création et l'organisation des activités sportives, une réelle rivalité s'est installée entre les pratiques rétribuées, autrement dit professionnelles, et les pratiques des amateurs. Pour DEFRANCE, c'est dans les années 1965-1980 que la balance entre les activités de loisirs et le sport de compétition, l'esprit ludique et l'esprit de sérieux, la distraction et la préparation à la haute performance évolue. Pour survivre, il fallait qu'ils se constituent en de véritables entreprises de production de spectacle à la recherche de médiatisation, de financements et d'autonomie. Depuis, les clubs sportifs de haut niveau ne font qu'évoluer en ce sens. Il est possible de déceler quatre grandes périodes dans l'évolution des clubs sportifs :

²² DEFRANCE, J. (2004), « Les institutions sportives », Cahiers Français N°320 : « Sport et société », La documentation française, Mai-Juin 2004, 88 p., p11.

Tableau N°1 – Schéma de l'évolution de l'organisation sportive : les différents états du système sportif

États de développement	Types d'organisation	Caractéristiques
État 1 (XIXe siècle)	Organisation sportive privée de type libéral.	Société de gymnastique, clubs sportifs, cercles, clubs privés, salles de culture physique, sociétés commerciales diverses (armes, danse ou canotage)
État 2 (1880-1930)	Organisation sportive privée et gymnastique scolaire.	Sociétés, clubs, associations, unions, Fédérations, Comité International Olympique (CIO), introduction de la Gymnastique obligatoire de l'école, sociétés Commerciales de prestations d'exercices corporels.
État 3 (1930-1970)	Organisation sportive privée et publique d'Etat.	Associations, clubs, mouvements de Jeunesse, fédérations sportives, affinitaires, scolaires, sport professionnel, intervention de l'Etat dans l'organisation et la gestion du sport
État 4 (1970-1990)	Organisation sportive privée et publique territoriale.	Segmentation du modèle sportif, nouveaux modes d'organisation associative, tourisme sportif, intervention des collectivités Territoriales (régions, départements, communes), entreprises de services et de biens sportifs, clubs professionnels.

Source : GASPRINI, W. (2000), « Sociologie de l'organisation sportive ». Collection Repères, Editions La Découverte, Paris, p 8.²³

²³GASPARINI, W. (2000), « Sociologie de l'organisation sportive ». Collection Repères, Editions La Découverte, Paris, p 8.

1.1.2. Evolution des associations sportives en Algérie :

L'Algérie depuis l'indépendance en 1962, a connu quatre principales étapes de réformes sportives qu'on essaiera d'expliquer en se focalisant sur leur gestion ;

- **La période 1962- 1970 :** Cette période est caractérisée pas la reconduction pure et simple de la législation coloniale en la matière, notamment celle de la loi de 1901 régissant les associations ; le financement reposait essentiellement sur les cotisations et les fonds des adhérents et des dirigeants bénévoles des clubs sportifs ainsi que des recettes découlant de la vente des billets de stade. Durant cette période le mécénat était la forme de financement la plus recherchée, même s'il y avait des tentatives de définitions de schémas et de mécanisme de financement des activités sportives, cela n'a malheureusement connu aucun aboutissement.²⁴
- **La période 1976-1988 :** À partir de 1976, le secteur sportif a connu un réel bouleversement dans ses fondements juridiques, la promulgation du code de l'éducation physique et sportive le 10 octobre 1976²⁵, va constituer la première codification de l'organisation du fonctionnement, et la prise en charge des activités sportives par l'état ; qui va ainsi concourir à leur financement, en associant les collectivités locales et les entreprises économiques.

C'est dans ce contexte que les associations sportives ont vu le jour, à présent, elles sont gérées et contrôlées par des entreprises économiques. Cette nouvelle approche traduit la volonté de l'état et des pouvoirs publics à s'impliquer pour impulser et promouvoir une véritable politique sportive nationale. En ce qui concerne les aspects liés aux financements, le schéma mis en place par le code de l'éducation physique et sportive a permis de²⁶ :

- ✓ Disposer de ressources financières permanentes, régulières et suffisantes.
- ✓ D'assurer la protection socioprofessionnelle des athlètes.
- ✓ Motiver les principaux acteurs d'où des résultats sportifs assez probants.

Toutefois, et en dépit de ces aspects positifs, l'ordonnance de 1976 va connaître dans sa mise en œuvre une série de déviations dues essentiellement à l'absence des textes d'applications.

Cette situation induira à de sérieux inconvénients, parmi eux ;

²⁴ SIAF Fouad, « contribution à l'étude d'un modèle de management relative à la stratégie de gestion », thèse de doctorat, n°112, (2011), p.10

²⁵ Editions législatives, novembre 2004. (Source : la charte du football)

²⁶ SIAF Fouad, op. cit., p.11

- ✓ Disparités relevées dans le financement des disciplines sportives et associatives, en raison d'absence d'une stratégie de gestion et de suivi de contrôle.
- ✓ Absence d'initiative dans la recherche d'autres sources de financement entraînant une situation d'assistanat.
- ✓ Absence totale de contrôle sur l'utilisation des subventions accordées.

Toutes ces contraintes vont s'accroître avec les transformations que va connaître le secteur public économique (autonomie des entreprises). Celles-ci seront évaluées sur leur seule rentabilité commerciale, et vont ainsi abandonner le financement des associations sportives, ce qui va sérieusement menacer les fondements même du sport. Il devient donc nécessaire d'apporter quelques améliorations face à cette situation.

- **La période 1988 jusqu'en 2010 :** Des réformes économiques sont apparues pour donner aux entreprises leurs véritables missions d'ordre purement économiques. Depuis 1988, le mode de gestion introduit a permis la libéralisation des entreprises des différentes contraintes. De ce fait, les budgets alloués aux associations sportives² ont connu de grandes renaissances, au profit des investissements purement économiques. Cet état d'instabilité et de crise économique qui est relative à l'organisation et au développement du sport, se situant à mi-chemin entre les orientations socialistes et un relatif libéralisme que pourraient laisser croire la lecture et l'interprétation stricte des dispositions de la loi 89-03, ainsi que celle de 90-31 relative aux associations sportives de l'état, des collectivités locales, et des entreprises et organismes publics, avec toutefois une innovation majeure. La création des fonds nationaux et de la wilaya appelée à soutenir l'intervention de l'Etat en la matière. En se référant au :
 - ✓ Décret exécutif n°06-264 du 08 août 2006, détermine les dispositions applicables au club sportif professionnel et fixe les statuts types des sociétés sportives commerciales.
 - ✓ l'arrêt du 18 Rajab 1431 correspondant au 1er juillet 2010²⁷

Les clubs sont devenus aujourd'hui de véritables entreprises de spectacles sportifs. Les dispositions générales leur permettent d'entreprendre toute activité de publicité, de parrainage et de sponsoring qui peuvent contribuer au développement de leurs ressources financières.

²⁷Arrêté du 18 Rajab 1431 correspondant au 1er juillet 2010 fixant le modèle du cahier des charges devant être souscrit par les sociétés et les clubs sportifs professionnels

1.1.3. L'arrivée du professionnalisme en Algérie :

Selon P.Chantelat (2001, p.17), « la professionnalisation renvoie à la dimension sportive : Par la professionnalisation et le changement des procédés de pratiquer l'activité visant la performance sportive ; puis par l'évolution des relations des sportifs visant l'excellence sportive. Les clubs sportifs sont contraints désormais de répondre à de nombreuses attentes émanant de multiples acteurs gravitant tout autour d'eux, qui exercent une influence déterminante sur leur survie. »

Avec la promulgation du décret exécutif n° 06-264 du 13 Rajab 1427, correspondant au 8 août 2006, le législateur Algérien a préconisé la notion de non amateurisme, ensuite, l'arrêté du 18 Rajab 1431 correspondant au 1er juillet 2010 a accordé à l'association sportive des spécificités la distinguant de l'association de droit commun régie par la loi 90-31 du 4 décembre 1990 relative aux associations, et de renforcer la notion de professionnalisme en incitant les fédérations sportives à en fixer le statut particulier. Et c'est en 2010 que le non amateurisme a été introduit dans le football, une ère nouvelle dans l'histoire du football algérien, avec le coup d'envoi officiel du premier championnat professionnel auquel prendront part 32 équipes. C'est ainsi que les clubs de football sont soumis à un cahier des charges dont ils devront s'accommoder sous peine d'être privés de participation au championnat professionnel. Ce cahier renferme des conditions financières et des obligations d'ordres techniques, organisationnel, sécuritaire et administratif ; il doit être souscrit par tout club amateur désirant se hisser en professionnel.

Ce cahier est régi par plusieurs décrets, parmi on citera :

- ✓ Décret exécutif n°09-184 du 12 Mai 2009, fixe la procédure et les normes spécifiques de l'homologation technique et sécuritaire des infrastructures sportives ouvertes au public, l'article 09 contraint le club de statut professionnel de justifier par un document légal de la jouissance permanente ou partielle d'une installation sportive.
- ✓ Le décret exécutif n°09-97 du 22 Février 2009, fixe les conditions de création, l'organisation, le fonctionnement, l'agrément et le contrôle des centres de formation des sportifs. A défaut, il s'engage à créer un centre dans un délai de trois ans à compter de la date de la constitution du club, l'article 10 exige d'en disposer.
- ✓ Quant aux articles 14, 15, 16, 17 et 18, exigent pour le club d'avoir des ressources financières suffisantes et compatibles avec les exigences de la compétition, et de comptabiliser toute opération.

Le club est dans l'obligation de transmettre aux différentes instances entrant dans la gestion du football professionnel, le plan détaillé de financement, le budget annuel, les comptes et bilans dûment certifiés par un commissaire aux comptes agréé ainsi que tous documents comptables prévus par le code de commerce.

Tout club accédant de la Ligue nationale de football amateur (LNFA) à la Ligue de football professionnel (LFP) sont soumis à la juridiction de la Direction de contrôle et de gestion financière (DCGF), celle-ci doit assurer le contrôle juridique et financier des clubs professionnels et de s'assurer qu'ils se soumettent aux conditions édictées par les règlements généraux de la Fédération algérienne de football (FAF) et aux obligations du cahier des charges. Ce contrôle est assuré par un comité portant le nom de Commission de contrôle des clubs professionnels (CCCP).

1.2. Les partenaires d'une association sportive

« L'environnement institutionnel regroupe des acteurs politiques et économiques qui gravitent autour du club sportif et exercent de multiples pressions. Source de contraintes ou facteur de développement, l'environnement institutionnel interfère sur les choix stratégiques et la gestion courante des clubs »²⁸

Il existe plusieurs partenaires des clubs : en allant des pouvoirs publics (Etat, collectivités locales), au secteur privé (entreprises, supporters).

1.2.1. Les partenaires publics

Les associations sportives dépendent très souvent des financements publics. De manière assez courante, les hommes politiques (maires, députés ou même premiers ministres) ont souvent été précédemment présidents de clubs professionnels d'une ville.

A titre d'exemple, en France, à la fin de la seconde guerre mondiale, un accord général a été établi entre les municipalités et les clubs de sport. Les installations sportives sont construites et rénovées par la municipalité pour les mettre prioritairement à disposition des clubs. Elle finance en concertation l'infrastructure d'équipements nécessaire, assure les coûts d'investissements, de fonctionnement et de maintenance et, accorde dans certains cas des subventions aux associations sportives. Les associations sportives en retour s'engagent à exercer des fonctions de service public, sur la base du bénévolat, d'encadrement « du modèle

²⁸ AUGE B. (1998), « La formalisation de la gestion des clubs sportifs : un essai d'observation et D'interprétation », Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Montpellier II, 393 p., p 43.

pédagogique de sociabilité culturelle, d'apprentissage des techniques sportives et de pratique de la compétition en championnats »²⁹

En mai 2001, la Commission européenne a accordé le droit de versement de subventions, à condition qu'elles ne dépassent pas le seuil des 15 millions de francs (soit 2,3 millions d'euros). L'aide aux clubs professionnels ne doit pas excéder 5 % du chiffre d'affaires, à condition que les subventions soient octroyées en vue de les aider à remplir des missions d'intérêt général comme la formation, l'animation et le développement local.³⁰

Le financement diffère d'une association sportive à une autre. Il existe des critères de répartition, décidés directement par la municipalité ou par les OMS (Offices Municipaux des Sports).

En Algérie, Lors de la réunion du Conseil interministériel tenue le 21 avril 2009, l'Etat a décidé d'apporter son soutien aux clubs de football constitués en sociétés à travers une série de contributions financières, Cet intérêt porté par les pouvoirs publics à la promotion du football devait se traduire par la mise en place des conditions techniques et d'un environnement administratif et juridique approprié à la préparation des clubs au passage vers la professionnalisation.

L'article 176 de la loi n°13-05 du 14 Ramadhan 1434 correspondant au 23 juillet 2013 relative à l'organisation et au développement des activités physiques et sportives, stipule : « Peuvent faire l'objet d'un financement prioritaire de la part de l'Etat et des collectivités locales sur la base d'un cahier des charges, les opérations et actions répondant aux objectifs et priorités définies par le ministre chargé des sports et inscrites dans les plans et programmes d'actions et prévisions budgétaires des fédérations sportives nationales telles qu'adoptées par leurs assemblées générales respectives . »³¹

Les collectivités exercent aussi un rôle de contrôle. Les municipalités fournissent et surveillent les subventions. Deux procédures de contrôle existent :

²⁹ CALLEDE J.-P. (2003), « Les associations et l'« action sportive locale » : une phase achevée de modernisation sociétale ? » dans « Les Associations : entre bénévolat et logique d'entreprise » sous la direction de Lionel Prouteau, Les Presses Universitaires de Rennes , Collection L'Univers des normes, 216 p., p126-127.

³⁰ ANDREFF W., NYS J.-F. (2002), « Economie du sport », Collection Que-sais-je ? Presses Universitaires de France, Paris, 5e édition, 128 p., p14.

³¹ L'article 176 de la loi n°13-05 du 14 Ramadhan 1434 correspondant au 23 juillet 2013 relative à l'organisation et au développement des activités physiques et sportives.

- Par le canal de la comptabilité, elles peuvent demander une enquête par les services financiers de la Trésorerie générale. Les clubs sont dans l'obligation de fournir annuellement un compte de résultat et un bilan, et de désigner un commissaire aux comptes.
- Le contrôle peut aussi être effectué par la commune elle-même lorsqu'elle siège au comité directeur de l'association sportive.

1.2.2. Les partenaires privés économiques

Au-delà des soutiens financiers octroyés par les partenaires publics, les clubs se sont rendus compte peu à peu du potentiel qu'ils pouvaient constituer au sein de la société économique. D'autres opportunités de ressources ont été dégagées avec l'intérêt, moyennant une prestation, de partenaires privés. La forme la plus connue est le sponsoring (partenariat).

Le parrain (sponsor) fournit des moyens financiers, des produits et des équipements. Il en attend par la suite une amélioration de son image et de sa notoriété et un message publicitaire efficace concernant ses nouveaux produits. Le parrainé associe son nom à la « marque » ou au « nom » du parrain lors des compétitions sportives. En échange, il reçoit de nouveaux moyens financiers et matériels susceptibles d'améliorer sa gestion économique et, par ricochet, ses résultats sportifs. Le sponsoring se pense en termes de développement des chiffres d'affaires et de promotion des ventes³².

Le mécénat constitue une autre forme de partenariat proche du parrainage, mais il n'existe pas d'échange contractuel entre le commanditaire et le club. Il n'y a donc aucune exigence concernant les résultats sportifs et financiers. Le mécénat peut être considéré comme un acte unilatéral, gratuit³³. C'est une forme de bénévolat dans le domaine financier, un don. Le sport est une pratique à laquelle quiconque peut participer, mais, dans certains cas, il constitue un spectacle dont le service mérite une rémunération³⁴.

Les spectateurs constituent une source de « création de valeur » dans la mesure où, des tickets d'entrée sont vendus et permettent d'obtenir des recettes substantielles nécessaires à la bonne gestion des organisations sportives. Ils constituent la source financière de base à partir de laquelle d'autres sources peuvent s'ajouter. Un fort taux de remplissage des lieux de

³² PAUTOT M. (2003), « Le sport spectacle, les coulisses du sport business » Editions L'Harmattan, Paris, 332 p.

³³ FONTANEL G. (2005), « Un club sportif n'est pas une entreprise », Colloque ADERSE, Lyon.

³⁴ ANDREFF W., NYS J.-F. (2002), « Economie du sport », Collection Que-sais-je ?, Presses Universitaires de France, Paris, 5e édition, 128 p., p.20.

Chapitre II : Cadre structurel et économique des associations sportives

rencontre qui sont souvent des stades amènent les associations, pouvoirs publics et les notables à s'intéresser à cette ferveur et à y participer à des fins lucratives. Des loges sont achetées, des contrats de sponsoring sont signés, des avantages en nature accordés et des subventions octroyées.

Afin d'attirer le plus de spectateurs possible et de les fidéliser, la performance sportive semble être le meilleur moyen. En Grande-Bretagne (Arsenal ou Manchester United) ou en Espagne (le Barça ou le Real de Madrid), certaines places des abonnés entrent dans les héritages. Dans ce contexte, les risques afférents à la billetterie sont très réduits. Le supporter devient un client et un acteur, un consommateur des services sportifs et un producteur d'ambiance.

Dans les grands clubs de football espagnols, les « socios » sont des actionnaires d'un Club qui élisent le Président. C'est le cas du Real de Madrid ou de Barcelone. Dans ces conditions, les « socios » sont à la fois des clients, des actionnaires et des supporters.

ANDREFF et NYS³⁵ révèlent que, jusque dans les années 1980, les spectateurs, les subventions et les sponsors constituaient l'essentiel du financement des clubs professionnels. Ces trois sources conservent aujourd'hui une part importante, mais elle s'affaiblit au profit d'autres sources, en particulier les financements des médias. La presse, les radios, les chaînes de télévision et Internet sont entrés dans le monde du sport, notamment professionnel, et ils constituent des partenaires d'une grande importance. La forte couverture médiatique a pour conséquence d'attirer de nombreux sponsors.³⁶

Depuis plus de vingt ans, la télévision s'est investie dans le marché du spectacle sportif. Le « Sport-business » ne serait pas au niveau de développement qui est le sien sans la télévision. « Un spectacle sportif se décompose en deux produits joints : le spectacle direct constitué des entrées au stade et le spectacle indirect qui résulte de sa retransmission par les médias »³⁷

³⁵ ANDREFF W., NYS J.-F. (2002), « Economie du sport », Collection Que-sais-je ?, Presses Universitaires de France, Paris, 5e édition, 128 p., p.50

³⁶ TOUCHAIS L. (2000), « Sport spectacle et contrôle de gestion : utopie ou réalité ? (Etude des clubs de football professionnel) », XXIème Congrès National de l'Association Française de Comptabilité, Mai 2000, Angers, p 940 – 960

³⁷ NYS J.-F., « Le marché des spectacles sportifs », dans le Monde du 21 Juin 2002.

1.3 Analyse de la Structure et de l'organisation d'un club de football

1.3.1 Structure et organigrammes des clubs de football en Europe :

Il existe plusieurs modèles de structures et d'organisation des clubs ; différents départements avec les activités marketing et commerciales, les infrastructures, la communication et les fonctions médicales et légales. Ces services sont mis en place dans le but de supporter les principales activités du club et, dans la majorité des cas, pour créer des sources de revenus. Ces dernières peuvent, en retour, être réinvesties dans les opérations quotidiennes du club, principalement dans le département football et dans l'équipe professionnelle, mais également pour d'autres fonctions. L'organigramme d'un club regroupe trois notions que sont :

- ✓ le temps,
- ✓ l'activité,
- ✓ et l'environnement.

Le temps fait partie intégrante de la stratégie optée par le club. Qu'il soit de court, de moyen ou de long terme, le temps permet à l'organisation la mise en place des actions liées à l'activité du club de football.

Dans le monde du ballon rond, on assimile le court terme à un laps de temps très bref, allant du prochain match, de la prochaine période des transferts, jusqu'à la fin de la saison. Quant au moyen terme, il est souvent calculé suivant une période, un cycle de 3 ans, tandis que le long terme est basé sur une planification bien plus lointaine.

Les activités présentes au sein d'un club sont multiples, elles peuvent concerner le sportif, les affaires mais aussi le relationnel et la communauté qui entoure l'association sportive. Ces activités sont bien évidemment connectées et dépendantes les unes des autres. Certains services et départements permettent l'exploitation de ces trois activités principales.

Enfin, l'environnement est ce qui rend un club de football professionnel unique de par son histoire et ses caractéristiques. Ce qui fait la différence par rapport aux autres clubs est le milieu dans lequel il se trouve. Il va déterminer sa particularité et son attrait. L'environnement sera donc composé d'éléments propres au club mais aussi d'éléments plus communs propres à toutes sortes d'organisations.

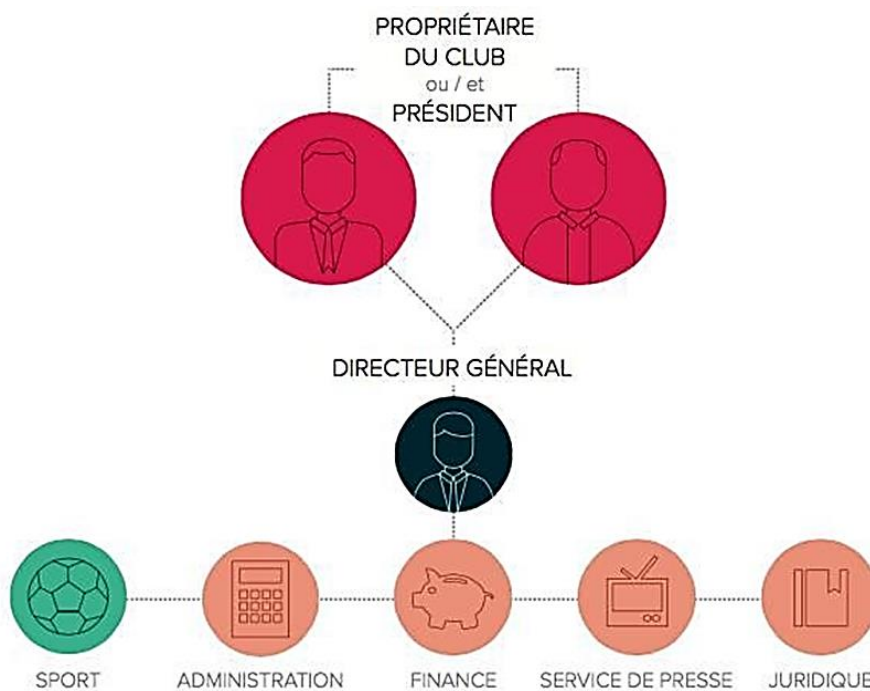
Chapitre II : Cadre structurel et économique des associations sportives

Il n'y a pas de modèle ou de structure traditionnelle de base, Chaque club possède sa propre organisation individuelle et unique, formée par son environnement et son histoire. De plus, les réglementations légales définies dans chaque pays tendent à influencer la forme de gouvernance et la structure organisationnelle des clubs. Cependant, il est possible de dégager des tendances qui se basent notamment sur la place du département sportif et la relation entre le propriétaire du club et le manager ou le directeur sportif.

Selon Anatoli Kapski président du club de football du Bate Borisov disait : « La structure idéale d'un club, ce sont les bonnes personnes aux bons endroits. Ce n'est pas une grande chose qui fait la différence, mais une combinaison de petites choses »³⁸

Les trois organigrammes simplifiés ci-dessous représentent divers exemples de structures de club. Ils figurent parmi les organisations les plus communes mais ne sont bien évidemment pas exclusifs.

Figure N°2 : Organigramme basique de club



Source: ECA club management guide 2015³⁹

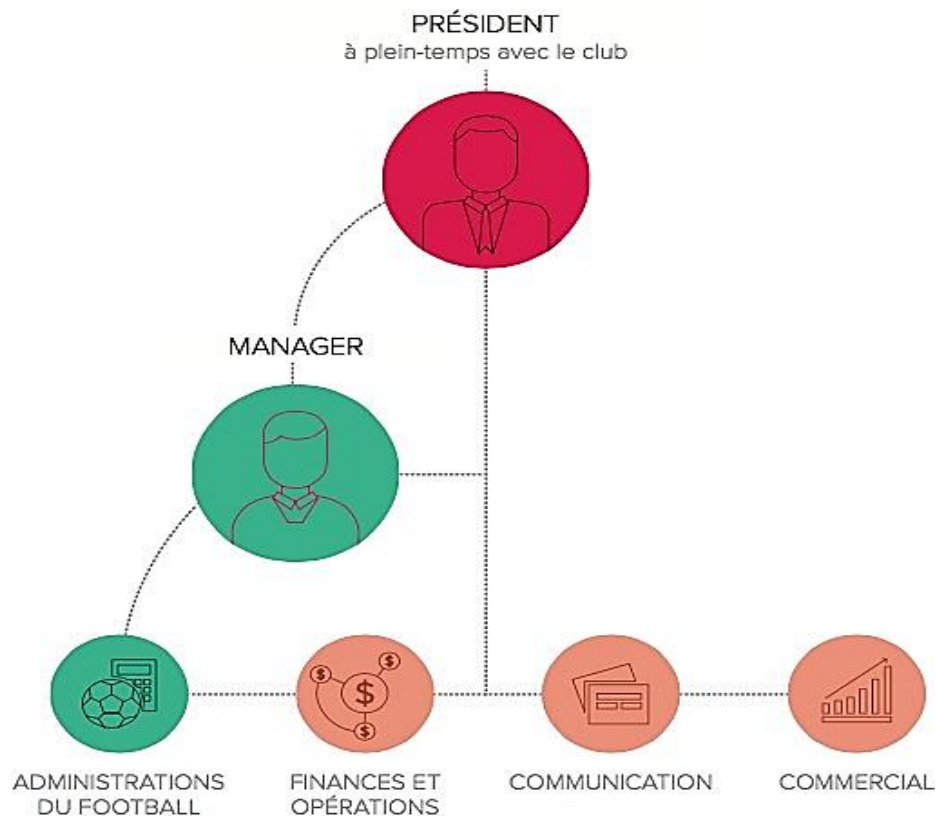
³⁸ <https://www.formationsfootball.fr/blog/club-de-foot-pro-organisation-structure>

³⁹ ECA club management guide 2015

L'organigramme ci-dessus est un modèle basique de structure de club que l'on retrouve dans de nombreux clubs.

Le haut de la hiérarchie est représenté par le propriétaire, celui-ci peut être seul ou accompagné d'un président prenant les décisions. Le directeur général sert alors de lien et de contact entre le propriétaire/président et le reste des départements. Ces derniers sont eux-mêmes divisés en plusieurs parties bien distinctes comme le sportif, l'administratif, la gestion financière, le service média et presse ainsi qu'une partie juridique propre au secteur du football.

Figure N°3 : Organigramme selon l'approche anglaise

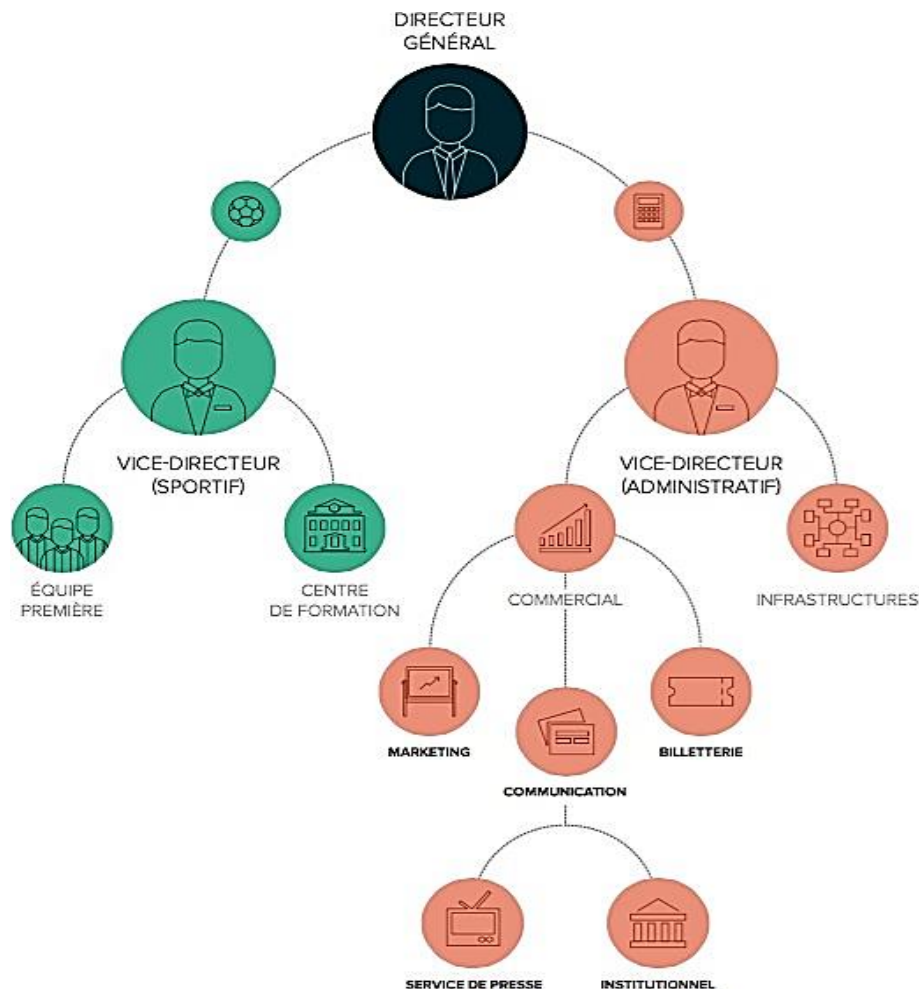


Source : ECA club source : management guide 2015

En Angleterre, l'entraîneur appelé « manager » a un rôle qui est totalement différent par rapport au rôle qu'il peut exercer dans d'autres pays ou championnats. Il est, en théorie, aussi chargé des décisions à prendre par rapport aux recrutements, aux transferts et à la constitution de son noyau de joueurs. Ses tâches sont donc plus importantes ici qu'ailleurs, où la formation du noyau et les transferts de joueurs sont généralement effectués par un directeur

sportif. Le manager/entraîneur se réfère donc directement au président et a son mot à dire dans l'ensemble des départements stratégiques et sportifs du club pour lequel il travaille.

Figure N°4 : Organigramme selon l'approche sud-européenne



Source: ECA club management guide 2015

Selon le modèle sud-européen représenté ci-dessus, nous observons une distinction significative entre le sportif et l'administratif. La partie sportive est dirigée par un directeur sportif qui s'occupe de la gestion des équipes et du centre de formation. Le directeur sportif prend des décisions en concertation avec le directeur général ou président. Concernant le directeur administratif, il s'occupe de la gestion d'autres départements et services présents dans le club. Son rôle est déterminant tant il est essentiel pour un club de football de mener au mieux la gestion extra-sportive afin de diversifier au maximum les revenus et rentrées du club (les résultats sportifs sur le terrain contribuent en effet eux aussi à la santé financière de la

structure footballistique). Ce type d'organigramme est habituellement utilisé en Espagne et en Italie (ECA, 2015).

1.3.2. Structure et organisations des clubs de football en Algérie :

En général, la structure de l'organisation sportive est principalement composée de trois degrés ; Au sommet, le Comité olympique des Sports, qui regroupe dans son sein toutes les fédérations à qui sont affiliées les associations sportives. Il s'agit d'une structure hiérarchique où les fédérations sont formées par le groupement d'associations sportives. Ces fédérations exercent leurs activités en toute indépendance, sont placées sous la tutelle du ministère de la jeunesse et des Sports, et surveillent la pratique des sports dans les associations qui leur sont affiliées qui sont elles-mêmes soumises à la réglementation.

En Algérie les clubs sportifs accomplissent une mission d'éducation et de formation auprès de la jeunesse en développant des programmes sportifs et en participant à la promotion du fair-play, à la prévention et à la lutte contre la violence. Ces clubs sont soumis au contrôle de la ligue et de la fédération sportive nationale à laquelle ils sont affiliés.⁴⁰

1.3.2.1. Classification des clubs de Football

Ils sont classés en trois catégories :

- ✓ **Les clubs sportifs amateurs** : Un club amateur est une association sportive à but non lucratif régie par les dispositions de la loi relative aux associations et les dispositions de la présente loi ainsi que par ses statuts. Les missions et l'organisation du club sportif amateur sont fixées par son statut-type établi par la fédération sportive nationale et approuvé par le ministre chargé des sports.⁴¹
- ✓ **Les clubs sportifs semi-professionnels** : Le club sportif semi-professionnel est une association sportive dont une partie des activités liées à son objet est de nature commerciale, notamment l'organisation de manifestations sportives payantes et la rémunération d'une partie de ses athlètes et de son encadrement.⁴²
- ✓ **Les clubs sportifs professionnels** : Le club sportif professionnel a notamment pour objet l'organisation de manifestations et compétitions sportives payantes et l'emploi d'un encadrement et d'athlètes contre rémunération ainsi que toutes activités commerciales liées à

⁴⁰ Article 42 du journal officiel de la république algérienne N°52 du 18 aout 2004

⁴¹ Article 43 du journal officiel de la république algérienne N°52 du 18 aout 2004

⁴² Article 44 du journal officiel de la république algérienne N°52 du 18 aout 2004

son objet. Il peut prendre une des formes des sociétés commerciales suivantes : entreprise unipersonnelle sportive à responsabilité limitée, société sportive à responsabilité limitée, ou société sportive par actions.⁴³

1.3.2.2. Les Ligues de Football

La ligue sportive est une association régie par les statuts de la Fédération sportive nationale à laquelle elle est affiliée. En Algérie on en distingue deux :

- ✓ **La ligue nationale de football** : Elle gère les championnats des deux divisions supérieures (Ligue 1 et Ligue 2) sous l'autorité de la FAF.
- ✓ **Les ligues régionales de football** : Elles ont pour objet d'organiser des championnats régionaux dans le respect des calendriers arrêtés en relation avec la FAF.

1.3.2.3. La fédération Algérienne de football (FAF)

La Fédération Algérienne de Football (FAF) est une association créée en 1962 qui est régie par :

- ✓ les dispositions de la loi 12-05 du 12 janvier 2012 relative aux Associations ;
- ✓ de la loi 05-13 du 23 juillet 2013 relative à l'éducation physique et aux sports ;
- ✓ le décret exécutif 14-330 du 27 novembre 2014 ;
- ✓ les statuts de la Fédération Internationale de Football Association (FIFA) dont elle est affiliée.⁴⁴

La FAF regroupe les clubs de football d'Algérie et organise les compétitions nationales et les matchs internationaux de la sélection d'Algérie.⁴⁵ Elle régit et contrôle le football professionnel et amateur, dans le cadre de ses prérogatives et conformément aux statuts et règlement de la Fédération Internationale de Football Association (FIFA). Elle assiste les clubs dans le développement des écoles de football, encourage et prépare les joueurs amateurs qui se destinent au métier de joueur professionnel...

1.3.2.4. Le Comité olympique des Sports

Le comité national olympique est une association reconnue d'utilité publique et d'intérêt général constituée dans le respect des dispositions de la charte olympique. Il veille notamment à la protection du symbole olympique conformément à la charte olympique. Il recherche les voies et les moyens de la réconciliation, à la demande des parties concernées, à

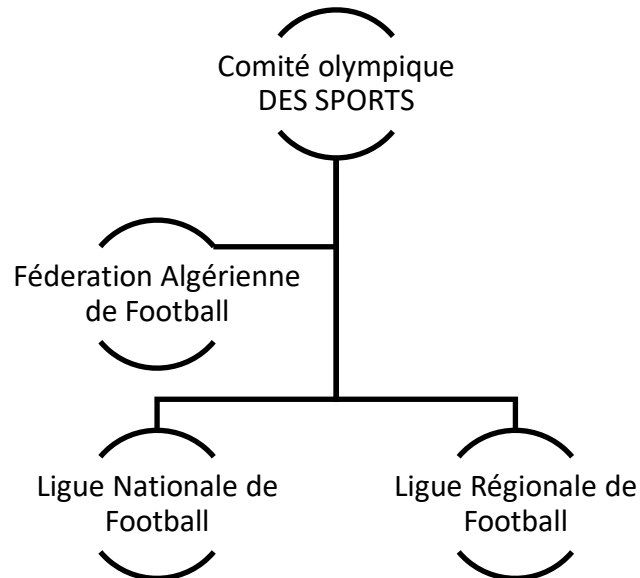
⁴³ Article 46 du journal officiel de la république algérienne N°52 du 18 aout 2004

⁴⁴ <http://www.faf.dz/wp-content/uploads/2018/10/4-STATUTS-FAF-25.11.2015-1-1.pdf>

⁴⁵ <http://www.faf.dz/>

l'occasion des conflits éventuels opposant les adhérents, clubs, ligues, et fédérations sportives nationales par référence aux usages du comité international olympique.⁴⁶

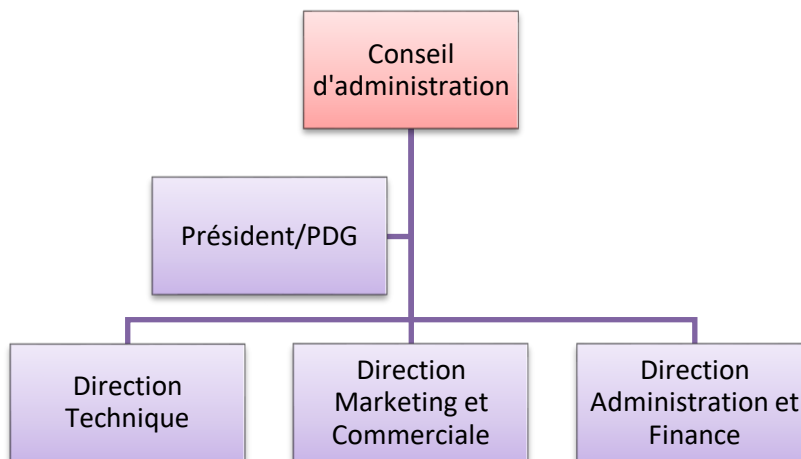
Schéma N°1 : Organisation du Football en Algérie



Source : réalisé par nous-mêmes à partir du site : www.faf.dz⁴⁷

En Algérie, on peut résumer la structure des clubs sportifs algériens en deux cas comme suit :

Schéma N°2 : Structure d'un club sportif professionnel (cas d'une SSPA)

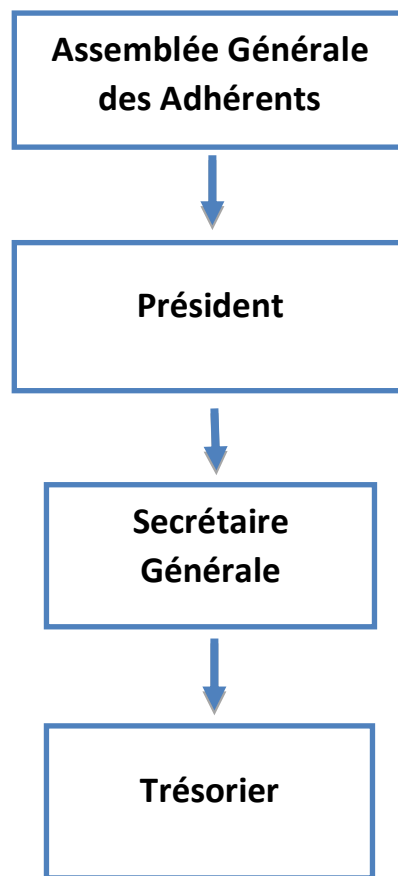


Source : réalisé par nous-mêmes à partir du site : www.faf.dz⁴⁸

⁴⁶ Article 55 du journal officiel de la république algérienne N°52 du 18 aout 2004

⁴⁷ Réalisé par nous-mêmes à partir du site : www.faf.dz

Schéma N°3 : Structure d'un club sportif Amateur (CSA):



Source : Réalisé par nous-mêmes à partir du site :www.faf.dz⁴⁹

1.4. La gouvernance dans l'organisation sportive

Le terme de gouvernance est apparu dans les sciences économiques dans les années 1950, plus largement utilisé par les spécialistes de sciences politiques à partir des années 1990. Le terme trouverait son étymologie dans le latin médiéval : gubernantia recouvrant l'idée de conduite, de pilotage, de direction (Le Galés, 2004).

La gouvernance (governance) d'entreprise est aujourd'hui plus largement définie comme étant la « mise en jeu de l'ensemble des dispositifs formels et informels qui organisent les relations entre les différentes parties prenantes concernées par les performances et le développement d'une entreprise »⁵⁰.

⁴⁸ Réalisé par nous-mêmes à partir du site : www.faf.dz

⁴⁹ Réalisé par nous-mêmes à partir du site : www.faf.dz

⁵⁰ Cohen, 2001, p. 176

La gouvernance d'entreprise peut être définie aussi comme l'ensemble des dispositifs permettant d'encadrer l'action des dirigeants ou, d'après la définition de Charreaux G. « *le gouvernement des entreprises recouvre l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui "gouvernent" leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire* ». La gouvernance apparaît bien comme un « dispositif impliquant à la fois des institutions, des relations, des règles et des comportements »⁵¹

L'ISO ou Organisation internationale de normalisation s'intéresse au principe de la gouvernance dans sa norme ISO26000 (2010) relative à la responsabilité sociétale des entreprises. « La gouvernance de l'organisation est le système par lequel une organisation prend des décisions et les applique en vue d'atteindre ses objectifs. La gouvernance de l'organisation peut comprendre à la fois des mécanismes formels de gouvernance, reposant sur des processus et des structures définis, et des mécanismes informels, émergeant en fonction des valeurs et de la culture de l'organisation, souvent sous l'influence des personnes qui dirigent l'organisation. [...] Ces systèmes sont dirigés par une personne ou par un groupe de personnes (propriétaires, membres, mandataires sociaux ou autres) détenant le pouvoir et ayant la responsabilité d'atteindre les objectifs de l'organisation. »⁵²

La gouvernance d'un sport, et du football en particulier, concerne bien sûr, les clubs, mais aussi les instances nationales et internationales et le fonctionnement des mécanismes réglementaires. Il est nécessaire alors de définir les différentes approches (partenariale, actionnariale) de la gouvernance dans un club sportif professionnel, qui tendent à inclure dans le processus de gouvernance l'ensemble des parties prenantes, et d'analyser ses différents mécanismes.

1.4.1. Les approches de la gouvernance

On distingue deux principaux modèles de gouvernance, une approche actionnariale et une autre partenariale qu'on expliquera en ce qui suit :

1.4.1.1. L'approche actionnariale

Cette théorie constitue l'approche financière de la gouvernance. Elle est axée sur les conflits d'intérêts entre les actionnaires et les dirigeants. Ainsi, l'objectif du dispositif de

⁵¹CHARREAUX G., « le point sur le gouvernement des entreprises », IAE DIJON, juillet 1997, p.2,

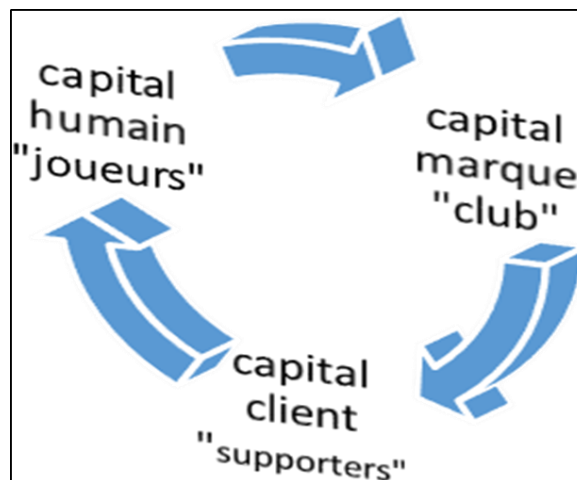
⁵² <https://www.advaloris.ch/nos-services/intelligence-organisationnelle/la-gouvernance-dentreprise>

gouvernance actionnariale est de mettre en place un certain nombre de mécanismes permettant de discipliner le dirigeant et de réduire son espace discrétionnaire afin de sécuriser l'investissement financier des actionnaires. La création du maximum de valeur passe exclusivement par la discipline du dirigeant.

1.4.1.2. L'approche partenariale

« La théorie partenariale de la gouvernance permet de prendre en compte l'apport de l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise dans le processus de création et répartition de la valeur »⁵³. Dans cette approche, la firme est considérée comme un ensemble de facteurs de production dont les synergies sont à l'origine de la création de valeur, cette valeur qui est créée par convention des efforts de l'ensemble des parties prenantes, on parle alors de valeur partenariale. Ainsi la valorisation du club tourne autour des trois K (capitale joueurs, club et supporters). Dans ce contexte, l'objectif des clubs est de maximiser les victoires sous la contrainte du respect du budget.

Figure N°5 : Les trois K (C) de l'industrie du football : capital joueurs, capital club et capital supporters



Source: Management & Avenir, Gilles Paché, Gilles N'Goala 2011/6 (n° 46), pages 53⁵⁴

- **Le capital Joueurs** : les joueurs professionnels occupent une place particulière via le capital humain qu'ils mettent à la disposition des propriétaires dirigeants de clubs. Un footballeur professionnel représente un capital humain spécifique, fondé sur ses compétences,

⁵³ZOUKOUA E., « la complémentarité des approches théoriques de la gouvernance : application au secteur associatif », janvier 2011, p.5

⁵⁴ Management & Avenir 2011/6 (n° 46), pages 53 à 78

son habileté, sa capacité à s'intégrer (ou non) dans un collectif. Comme tout individu impliqué dans le fonctionnement d'une organisation, il dispose de capacités productives fondées sur l'accumulation de connaissances générales ou spécifiques, de savoir-faire. Un footballeur professionnel de talent possède une valeur économique qui dépasse souvent sa valeur sportive⁵⁵ ; où il est source de ventes importantes de produits dérivés liés à son nom en tant que marque ; les cas de David Beckham et de Ronaldo sont particulièrement illustratifs de cette tendance lourde.

- **Le capital Marque « club »** : il y a Trois (03) raisons principales qui poussent les clubs à devenir une marque « Premièrement, parce que les équipes de sport professionnel créent un attachement émotionnel avec le consommateur, plus fort que dans toute autre industrie. Deuxièmement, exploiter sa marque peut permettre à une équipe de se positionner par rapport aux autres clubs sportifs sur le marché, de développer et de renforcer la loyauté des partisans, en plus de générer des revenus supplémentaires, ce qui est devenu très important dans le contexte de la flambée salariale qui a cours dans les sports professionnels de masse »⁵⁶. La marque est donc le relais marketing de la réputation construite sur le long terme par un club de football professionnel, dans laquelle réside sa capacité à créer une rente par-delà le capital humain dont elle dispose à un moment donné.
- **Le capital client « supporters »** : un club de football professionnel cherche à fidéliser ses supporters-clients, à la fois pour qu'ils assistent aux matches, mais aussi pour que leur attachement au club se traduise par un flux continu d'achats de produits dérivés et autres comme la consommation de maillots, d'écharpes ou autres produits aux couleurs de leurs clubs favoris. Le football professionnel, a connu une profonde transformation dans la manière de gérer son capital humain (les joueurs), et cette transformation pose de nombreux problèmes en matière de fidélisation des supporters-client. Le footballeur professionnel est devenu maître de son destin en se liant pour un temps précis avec un club. Cette rupture introduit un changement brutal dans la manière d'envisager la relation affective et marchande entre les supporters-clients et leur club.

⁵⁵GOUGUET J.-J. et PRIMAULT D., « Analyse économique du fonctionnement du marché des transferts dans le football professionnel », presse universitaires de Limoges, p. 25, 2002

⁵⁶ RICHELIEU A., « Mon club est une marque », Document de travail 2003-001, Faculté des Sciences de l'Administration, Université Laval, Québec, p.01, 2003, récupéré sur : <http://www.fsa.ulaval.ca/sirul/2003001.pdf>

1.4.2. Les parties prenantes au sein d'un club de football

Communément appelées « *stakeholders* » en anglais, les parties prenantes sont les acteurs internes et externes qui interviennent de près ou de loin dans l'activité économique d'une entreprise. Cette notion est due à Freeman (1984, p. 46) que cite Senaux (2004) dans une étude de la gouvernance des clubs de football professionnels. Est partie prenante « tout groupe ou individu qui peut affecter ou est affecté par la réalisation des objectifs de l'organisation ». Le choix du vocabulaire souligne l'importance, en rapport avec les actionnaires (shareholders), de ces groupes ou individus partenaires de l'organisation. Sont considérés comme parties prenantes, en premier lieu, les groupes ou individus qui apportent des ressources matérielles ou financières à l'organisation. Ce sont ensuite les salariés qui constituent la ressource humaine de l'organisation. Ce sont enfin les partenaires externes dont les principaux sont, l'État et les collectivités territoriales, les médias (presse et télévision), les groupements de joueurs ou d'athlètes, les fédérations internationales et le mouvement olympique (représenté par le comité national olympique).

On peut les résumer et les classer selon trois catégories :

- **Les parties prenantes économiques** ; peuvent être les actionnaires ou investisseurs qu'ils soient privés ou publics, les médias, les sponsors ou les joueurs.
- **Les parties prenantes politiques** ; peuvent être des acteurs directement liés au football telles que les fédérations ou institutions comme les ligues, les associations ou les hautes instances telles que la FAF en Algérie ou la FIFA au niveau mondial. Ces acteurs peuvent aussi avoir une relation indirecte avec le football comme les États ou gouvernements dans lesquels les clubs évoluent, instaurent certaines règles territoriales.
- **Les parties prenantes sociales** ; qui sont principalement les supporters, de par leur influence sur les ventes de billets de match, produits dérivés ou droits télévisuels. Ils sont aussi perçus comme des intervenants fondamentaux pour l'identité et la pérennité du club.

1.4.3. Les mécanismes de gouvernance au sein des clubs de football

La gouvernance des organisations sportives est étroitement liée à ses mécanismes. Un renforcement de ceux-ci au sein des organisations est essentiel afin d'atteindre leurs objectifs de performances de manière efficace et efficiente.

1.4.3.1. Le conseil d'administration

Une association possède la liberté de déterminer ses entités de fonctionnement et son organe représentatif. Généralement, une association se compose d'une assemblée générale, d'un bureau et d'un conseil d'administration. Le conseil d'administration n'est pas obligatoire, mais n'en reste pas moins essentiel. Outre sa fonction de mise en place des décisions prises par l'assemblée générale, il détient une grande capacité décisionnelle sur les actes de la vie de l'association. Un conseil est primordial lorsque la taille de l'association évolue. En ce qui le concerne, les statuts devront obligatoirement comporter des dispositions assurant :

- ✓ La désignation du conseil d'administration par l'assemblée générale au scrutin secret et pour une durée limitée ;
- ✓ Que la composition du conseil d'administration reflétera la composition de l'assemblée générale s'agissant de l'égal accès des hommes et des femmes aux instances dirigeantes ;
- ✓ Un nombre minimum de deux réunions par an du conseil d'administration ;
- ✓ Les conditions de réunion du conseil d'administration à l'initiative d'un certain nombre de ses membres.

Parmi les missions obligatoires du Conseil d'administration, il faut relever :

- que le budget annuel est adopté par le conseil d'administration avant le début de l'exercice ;
- que tout contrat ou convention passé entre le groupement, d'une part, et un administrateur, son conjoint ou un proche, d'autre part, est soumis pour autorisation au conseil d'administration.

1.4.3.2. Le bureau

Le bureau constitue un élément majeur du club. Son rôle est d'assurer la gestion courante de l'association. Ses membres auront une vision précise de son fonctionnement. Les personnes qui sont élues pour assurer cette mission doivent être dignes de confiance morale, être organisées et impliquées dans la vie du club.

Cependant, le Bureau n'a pas tous les droits : les statuts peuvent stipuler que les décisions importantes, notamment celles qui entraînent des actions juridiques et financières exceptionnelles, doivent être validées par le Conseil d'Administration (CA) et/ou l'Assemblée Générale (AG). Le bureau compte au minimum trois membres : le président, le secrétaire et le trésorier.

- **Le président** : celui qui détient le plus de pouvoir et endosse les responsabilités importantes. Ses prérogatives les plus courantes sont les suivantes :
 - ✓ La représentation de l'association auprès de la presse, des institutions publiques, des prestataires, des partenaires, etc. ;
 - ✓ La préparation et la direction des réunions du Bureau, de l'AG et du CA ;
 - ✓ La supervision du fonctionnement des autres membres du club et la logistique générale, en veillant à l'application des décisions de l'AG ou du CA ;
 - ✓ La supervision de l'exécution des obligations légales ;
 - ✓ La signature des contrats au nom de l'association sportive, avec l'approbation du CA le cas échéant ;
 - ✓ Au besoin, il peut agir en justice et représenter le club ;
 - ✓ Si l'association fait paraître un journal, il est garant du contenu.
- **Le trésorier** : c'est celui qui gère toute la partie comptable de l'association sportive. Il tient le livre des comptes et établit le bilan comptable annuel à soumettre à l'AG. Il s'occupe également des relations bancaires, de l'encaissement des recettes, des décaissements et le règlement des factures. Le trésorier exécute les décisions financières prises par l'AG ou le CA. Dans le cas où le trésorier outrepassé ses fonctions ou agit en dehors de ses droits, sa responsabilité pénale sera engagée.
- **Le secrétaire** : son rôle est administratif. Il s'acquies de la correspondance et tient à jour les registres et les archives, ce qui permet au club sportif de montrer qu'il agit dans le cadre légal. Les missions du secrétaire sont donc également d'ordre juridique. Il convoque aux assemblées générales et autres réunions, invitations spéciales si nécessaire (personnalités publiques, entreprises, associations partenaires, presse, etc.). Il rédige des comptes rendus de réunion. Il archive des documents et registres de l'association (registre spécial notamment) ;
Il est judicieux de prévoir l'élection d'un vice-secrétaire, pour assurer la prise de notes si le secrétaire est absent lors d'une réunion.

1.4.3.3. L'assemblée Générale

L'Assemblée Générale convoque tous les adhérents de l'association sportive. La périodicité et les conditions de convocations sont précisées dans les statuts. L'AG permet au club la prise de décisions principales de façon démocratique. Généralement, le Bureau ou le CA prépare la présentation des questions importantes avant de les soumettre à l'AG.

L'Assemblée Générale se réunit une fois par an au minimum et se charge de voter les décisions de cet ordre :

- ✓ validation ou rejet du budget annuel et du budget prévisionnel ;
- ✓ élection et révocation des organes du Bureau et du CA, exclusion d'un membre ;
- ✓ modification des statuts ;
- ✓ engagement d'une action en justice ;
- ✓ décision quant à l'acquisition ou la vente d'un bien immobilier.

D'autres membres spécifiques peuvent faire partie d'une association sportive, en dehors de ses adhérents. Un club a souvent besoin de salariés ou de prestataires réguliers, comme l'entraîneur et le préparateur sportif. Le Bureau peut également s'entourer d'un Commissaire aux Comptes, d'une standardiste ou encore d'une équipe chargée de la communication.⁵⁷

Section 2 : Financement des clubs sportifs

Le sport est devenu un secteur économique à part entière. Le football en représente la principale dimension. Il est devenu le sport le plus populaire de la planète. Il s'impose le plus souvent, en particulier pour le financier, comme un champ d'investigation qui pose de réelles problématiques, à l'égard des sommes d'argent qu'il draine.

2.1. Les sources de financement des clubs de football

ANDREFF et STAUDOCHAR⁵⁸ nous expliquent que le modèle économique d'un club de football professionnel a subi une réelle mutation si on compare les années 1970 aux années 2000. Ils définissent dans un premier temps le mode de revenus comme SSSL (Spectateurs, Subventions, Sponsoring Local). « Local » explique que ces ressources venaient de tiers locaux, que ce soit les spectateurs venant au stade, les subventions de la ville du club ou bien les sponsors des industries de la région. La mondialisation du football, combinée aux développements très importants des moyens de communication, a donné naissance au système MMMMG (Médias, Magnats, Merchandising, Marché, Global).

On essaiera de traiter et d'expliquer chaque source de financement dans ce qui suit :

⁵⁷ <https://conseils.casalsport.com/les-roles-de-chaque-poste-dans-une-association-sportive>

⁵⁸ ANDREFF W. et STAUDOCHAR P. (2000), The evolving European model of professional sports finance, Journal of Sports Economics, vol. 1.

2.1.1. Les subventions

Les dirigeants de clubs sportifs en général et de football en particulier sont amenés à constituer des dossiers de subventions dans l'optique d'obtenir divers moyens. La subvention peut être accordée par l'État, les collectivités territoriales et les établissements publics. Cette aide publique peut être de nature financière, matérielle ou logistique. L'utilisation des infrastructures sportives de la commune est généralement acceptée, sur demande, auprès de la Mairie. Cette dernière participe souvent à l'investissement pour le gros matériel.

En prenant l'exemple de l'Algérie, les subventions publiques peuvent être résumées de la manière suivante ;

- ✓ **Les Communes / APC :** La mairie constitue un interlocuteur naturel et privilégié pour un club. Les villes versent essentiellement des subventions pour le fonctionnement des associations et pour l'organisation de manifestations exceptionnelles.
- ✓ **Les Wilayas/APW :** Le Conseil Général/Régional offre des subventions dans des thèmes telles que les aides aux investissements, au fonctionnement ou à l'organisation de manifestations sportives.
- ✓ **L'Etat :** Au niveau national, les clubs peuvent solliciter le Comité olympique, les fédérations ou le MJS dans l'optique de bénéficier d'aides sur des projets entrant dans le champ de ses orientations générales.

À titre d'illustration, le club du Paris Saint-Germain (PSG) bénéficiait, au titre de l'année 2012, d'une subvention publique de 1.25 million d'euros versée par la mairie de Paris. Cette subvention était destinée aux jeunes issus de son centre de formation, au développement de son équipe de football féminine et à la sécurité du public.

Le football européen vire à la course de fonds pour l'UEFA. L'instance supervisant et régulant le foot continental entend lever jusqu'à 7 milliards d'euros au bénéfice des clubs, a indiqué l'édition électronique du « Financial Times. L'UEFA veut monter un « fonds de secours » afin de soutenir des clubs fragilisés voir déstabilisés par la pandémie de Covid-19 . Il s'agirait de collecter 2 milliards d'euros dans un premier temps, précise le média britannique. Le montant de sa levée grimperait par la suite aux alentours de 6 à 7 milliards d'euros.

Chapitre II : Cadre structurel et économique des associations sportives

Les fonds levés seraient redistribués aux clubs dans le cadre de leur participation aux compétitions organisées par l'UEFA, dont le fort lucratif Ligue des champions. En mai dernier, l'institution, dont le siège se situe à Nyon en Suisse, avait indiqué prévoir de reverser aux clubs 2,7 milliards d'euros au cours de la saison 2021-2022, sur la base de ses recettes estimées, dont un peu plus de 2 milliards à ceux participant à la Ligue des champions et à la Super Coupe, match de prestige opposant les vainqueurs de la Ligue des champions League et de la Ligue Europa.⁵⁹

Dans le cas de l'Algérie, "Le représentant du Ministère de la Jeunesse et des Sports MJS a éclairé l'assistance sur les dispositions qu'entreprendraient les pouvoirs publics, notamment en matière de financement des clubs, en s'appuyant sur la réactivation d'un CAS (Compte spécial d'affectation) pour donner une bouffée d'oxygène aux clubs, avant d'entreprendre d'autres mesures durables et viables"⁶⁰

L'annonce a été faite lors de la réunion tenue au Centre technique national de Sidi Moussa (Alger), entre le président de La Fédération algérienne de football (FAF) Kheïreddine Zetchi et les présidents des clubs professionnels, en présence du président de la Ligue de football professionnel (LFP) Abdelkrim Medouar et de celui de la Direction de contrôle de gestion et des finances (DCGF), Réda Abdouch. Deux points ont été inscrits à l'ordre du jour de cette très attendue réunion : la licence du club professionnel pour la saison 2020-2021 et la mise à niveau du management des sociétés sportives par actions (SSPA), précise l'instance fédérale.

"Après l'intervention du président de la FAF Kheïreddine Zetchi et du président de la DCGF Réda Abdouch, c'était au tour de quelques représentants des organismes accompagnateurs de s'exprimer sur les missions et le rôle qu'ils auront pour accompagner les clubs, non seulement dans l'assainissement de la situation organisationnelle, administrative et financière, mais aussi dans la perspective d'une certification ISO 9001", souligne la FAF.

Les pouvoirs publics aux différents niveaux peuvent subventionner les clubs sportifs soit en numéraire, soit en nature :

⁵⁹<https://www.lesechos.fr/industrie-services/services-conseils/covid-luefa-veut-lever-7-milliards-deuros-pour-financer-les-clubs-de-foot-europeens-1356294>

⁶⁰<https://www.aps.dz/sport/102767-foot-financement-des-clubs-professionnels-reaktivation-d-un-compte-special-d-affectation>

- ✓ **En numéraire** : l'Etat, au passage des clubs vers la professionnalisation a décidé d'octroyer un prêt de 100 millions de dinars à chaque club constitué en société SPA avec un capital minimum de 100 000 DA, pour une durée de 15 ans avec un intérêt symbolique de 1% avec bonification publique et une période de grâce de dix années pour le début du remboursement. Un fond de soutien public d'une valeur de 25 millions de dinars annuellement à titre exceptionnel et pour une période de quatre années (jusqu'à 2015) a été également placé sous la responsabilité du MJS. Toutefois, il a été indiqué aux clubs de consacrer 50% de ce financement à l'encadrement, la formation, la création d'écoles et de centres de formation, à la publicité ainsi qu'au perfectionnement des connaissances des encadreurs de clubs sportifs. Toutefois, il revient alors au MJS de gérer ce budget selon les attributions nécessaires et prévues pour la réalisation des projets et des programmes envisagés.
- ✓ **En nature** ; L'Etat Algérien a aussi octroyé des terrains en concession par gré à gré et au prix symbolique d'un dinar le mètre carré, afin de les aménager en terrains ou en centres de formation pour les joueurs.

Cependant, une autre forme de financement, très usitée par les clubs professionnels consiste en la conclusion de contrats de parrainage.

2.1.2. Le parrainage et le mécénat sportif

Le parrainage et le mécénat font partie des nombreuses solutions de financement d'une association sportive. Il s'agit plus précisément de dons que les entreprises offrent aux structures associatives qui en font la demande.

2.1.2.1. Le parrainage ou Sponsoring

La notion de contrat de sponsoring a pour origine le terme anglo-saxon de « sponsors hip ». De nos jours, la langue française préconise l'utilisation du terme de « parrainage » en lieu et place du mot « sponsoring ». L'augmentation accrue du taux de visibilité des équipes de football a entraîné un intérêt fort de la part des entreprises de sponsoriser ces dernières. Ici, la forme de sponsoring se décline sous un apport financier de l'entreprise envers le club, qui en échange de cette transaction inscrit le nom et/ou logo de la marque sur ses maillots de match, ou le panneau tique autour d'un stade, il serait défini donc comme un contrat d'achat d'espace publicitaire. « Le sponsoring sportif est un soutien financier ou matériel apporté à un

événement, une fédération, une équipe sportive ou un sportif par un partenaire annonceur en échange de différentes formes de visibilité et de collaborations ».⁶¹

Le cas du Football Club de Barcelone est assez intéressant à ce sujet, puisque les joueurs de ce club, l'un des meilleurs au monde par ses résultats sportifs, n'arboraient aucune marque de sponsor depuis sa fondation en 1899 et jusqu'en 2005. Par la suite, en 2006, le FC Barcelone a affiché à titre gratuit le sponsor de l'Unicef, le Fond des Nations Unies pour l'enfance, ce qui valorisait son image et sa notoriété en Catalogne, mais aussi à l'échelle internationale. À la suite de quelques difficultés financières, les dirigeants du Football Club de Barcelone ont accepté d'apposer sur les maillots de leurs joueurs l'effigie de la fondation du Qatar, qui est une organisation privée à but non lucratif promouvant l'éducation, la recherche, le développement et le bien-être de la communauté dans le pays du Golfe⁶². Ce parrainage rapportera 30 millions d'euros par saison à ce club jusqu'en 2016, avec des primes pour bons résultats pouvant aller jusqu'à 5 millions d'euros.

Il n'y a pas que les fabricants de vêtements de sport qui cherchent une place dans cette grande vitrine qu'est le football. Compagnies aériennes, bookmakers, constructeurs automobiles, banques, assureurs, énergéticiens ou entreprises de télécommunications se battent pour figurer devant les élastiques des clubs les plus titrés. Alors le média est le soi-disant beau sport que le football finit par devenir un autre médium de la stratégie marketing des grandes entreprises.

L'enjeu commercial pour les clubs est de tenter d'obtenir des contrats d'une part lucratifs, d'autre part de longue durée. Mais plusieurs paramètres ne jouent pas en leur faveur. En effet l'incertitude de résultat, puisque par définition le résultat sportif ne peut être connu à l'avance, rend les sponsors frileux pour s'engager sur des longues durées dans le cas où le club aurait une couverture médiatique en perte de vitesse. La valeur d'un contrat dépend aussi du championnat dans lequel évolue l'équipe en plus de l'équipe elle-même.⁶³ A titre d'exemple on peut citer qu'« un club phare de Ligue 1 ne rapporte en moyenne que 6 millions d'euros par an (2 millions d'euros par an pour un club médian de Ligue 1 et 500 000 euros par an pour un club de Ligue 2) alors que le contrat de sponsoring «maillot » liant le

⁶¹Bathelot b., « définitions marketing: sponsoring sportif », <https://www.definitions-marketing.com/definition/sponsoring-sportif/>

⁶² L'Express, « Barcelone : Un sponsor maillot pour 165 millions d'euros ».

⁶³ KANTARSPORT (2010), « Étude annuelle sur le sponsoring ».

Bayern Munich et l'entreprise de télécommunications Deutsche Telekom rapporte au club bavarois 24 millions d'euros par an ». Enfin, il faut toujours contextualiser la valeur d'un contrat de sponsoring dans le temps, en fonction de la conjoncture économique, qui peut parfois être très défavorable à cette pratique.

On peut distinguer trois principales formes de parrainage ;

- ✓ **Le parrainage primaire** : Dans ce type de sponsoring, la société qui parraine l'association se limite à une simple action de publicité via l'achat d'espaces publicitaires. Tenues de sport, site de l'organisation associative, supports de communication, ils doivent laisser apparaître la marque de son sponsor. D'ailleurs, celui-ci a parfaitement bien le droit d'utiliser l'activité qu'il a sponsorisée financièrement dans ses slogans publicitaires.
- ✓ **Le partenariat** : Dans ce cas, le parraineur bénéficie d'une exposition plus importante de sa marque. En retour, il devra apporter une contribution financière ou matérielle plus élevée. De fait, en effectuant son parrainage, il s'attend à ce que les contreparties qu'il obtient soient proportionnelles à son investissement.
- ✓ **Le parrainage créatif** : Ce type de parrainage d'entreprise présente un caractère exclusif. Et pour cause, c'est la société qui crée la manifestation.

En Algérie, le sponsoring est considéré comme étant la deuxième source de revenus des clubs derrière les subventions de l'Etat. En effet, nombreux sont les clubs qui ont recours à des sponsors afin d'assurer une certaine assise financière, même-ci cela demeure très insuffisant. Hormis les opérateurs téléphoniques, et quelques groupes économiques puissants comme « Cevital, Ooredoo, Mobilis... ».

On a vu ces dernières années un nouveau type de parrainage où le sponsor devient un propriétaire du club, à titre d'exemple l'homme d'affaire Ali HADDAD propriétaire de l'entreprise de travaux publics ETRHB Haddad et du journal Le Temps d'Algérie, est propriétaire du club USM Alger.

La dernière forme de sponsoring présent dans le football professionnel est le « **naming** » Ce concept est celui de nommer le stade d'un club au nom d'une entreprise.

Le Naming peut être défini comme une pratique spécifique de parrainage (en anglais sponsoring) qui consiste à attribuer le nom d'une marque ou d'une société marraine (en anglais sponsor) à une enceinte sportive (le plus souvent un stade), à une compétition, un classement,

une équipe, un animal. Il s'agit donc en l'espèce de l'attribution du nom d'un sponsor à un stade en contrepartie d'une rémunération. Les accords de dénomination publicitaire sont généralement des accords de longue durée, conclus pour une période comprise entre 15 et 30 ans⁶⁴.

Le contrat a une durée déterminée et ne peut s'opérer que si le club est propriétaire du stade, ceci explique que très peu de clubs utilisent cette technique en Europe. A titre d'information, Arsenal a vendu les droits de son nouveau stade, Ashburton Grove, construit en 2006, à la compagnie aérienne Emirates pour une somme de 100 millions de livres sterling sur quinze ans.

2.1.2.2. Le mécénat sportif

Le mécénat sportif est une pratique d'entreprise beaucoup moins courante que celle du sponsoring sportif. Elle consiste pour une marque ou une organisation à donner son soutien financier ou matériel à un club, une fédération ou un sportif sans contrepartie directe ou contractuelle de visibilité, en faveur d'une œuvre d'intérêt général. La distinction est d'ailleurs parfois complexe entre sponsoring et mécénat sportif.

Le parrainage et le mécénat sont assimilés à des techniques de communication : le parrainage peut apparaître comme un « instrument du monde sportif tandis que le mécénat serait lié au monde de la culture »⁶⁵.

On distingue le sponsoring/parrainage du mécénat, et ce, essentiellement pour des raisons fiscales. En effet, les dépenses de parrainage sont fiscalement assimilées à des dépenses de publicité, alors que les dépenses de mécénat ouvrent droit à une réduction d'impôt⁶⁶.

2.1.3. Le Merchandising

Le merchandising tel qu'il ressort du dictionnaire de l'académie des sciences commerciales est la " partie du marketing englobant les techniques marchandes permettant de présenter à l'acquéreur éventuel, dans les meilleures conditions matérielles et psychologiques, le produit ou le service à vendre".

⁶⁴ Martel C., « L'essai pas encore transformé du "naming" sportif ». Économie et Entreprise

⁶⁵ J.-M. Marmayou, F. Rizzo, Contrats de sponsoring sportif, Lextenso éd., 2014, p. 11.

⁶⁶ P. Zen-Ruffinen, Droit du sport, Schulthess, 2002, p. 313.

Chapitre II : Cadre structurel et économique des associations sportives

Il désigne l'exploitation commerciale des produits sous licence à l'effigie d'un club, d'un tournoi ou d'un sportif. Il concerne de nombreux articles variés tels que des équipements de sport, des jeux, des vêtements, des chaussures et des accessoires pour hommes, femmes et enfants, disponibles dans une grande variété de couleurs, de variantes et de tailles. Les marques sous licence paient ainsi un certain montant de redevances aux organisations sportives pour vendre des marchandises avec par exemple le logo d'un club ou le nom d'un joueur. Le produit phare du merchandising sportif est le maillot de football.

Les articles issus du merchandising sportif peuvent être soit vendus directement dans les boutiques des clubs (comme les boutiques officielles du Paris Saint Germain sur les Champs-Élysées et au stade Jean Bouin), auprès d'enseignes indépendantes (GO Sport, Décathlon, Intersport...) ou bien entendu en ligne. Dans tous les cas, le nombre croissant d'amateurs de sport ainsi que la prolifération du secteur de la vente en ligne sont les facteurs clés de la croissance du marché. Comme souvent le volume de ventes dépend beaucoup de la notoriété de la marque et donc du club, et elle est régulièrement dépendante des joueurs qui évoluent au sein de l'équipe. Seul le recrutement de joueurs à forte renommée internationale peut permettre de globaliser les ventes et ne plus se restreindre au seul marché local⁶⁷ ; à titre d'exemple le FC Barcelone est aujourd'hui associé à des machines à laver et le Paris Saint-Germain à des crèmes pour le visage.

Les t-shirts et les maillots portant le nom de Cristiano Ronaldo se vendent par millions, qu'il joue au Real Astrid, à la Juventus ou à Manchester United. Mais la star portugaise a poussé l'art du merchandising à son summum en devenant sa propre marque. Ainsi « CR7 » se décline en une vaste gamme de produits : sous-vêtements, baskets, sacs, lunettes de soleil...

Citons aussi l'exemple de la célèbre marque Louis Vitton qui est un exemple très concret de merchandising ; partenaire officiel de la FIFA depuis 2010, a conçu une collection de sacs dédiée à la Coupe du monde 2018 en Russie. Voici un classement du top 5 revenus de sponsoring et de merchandising en Europe à l'an 2015 :

⁶⁷Andreff W., « Équilibre compétitif et contrainte budgétaire dans une ligue de sport professionnel », Revue économique, p.18, 2009, obtenue sur : http://ses.enslyon.fr/ses/fichiers/Articles/versionfinaleAndreff_papierAFSE-1.pdf

Illustration N°1 : top 5 revenus de sponsoring et de merchandising en Europe à l'an 2015 :



La première place est occupée par le Paris Saint-Germain en raison de contrats avec plusieurs marques (les plus gros montants sont versés par Nike et Emirates). Il faut cependant souligner que le plus gros chèque est versé quasi-directement par le Qatar, via l'agence de tourisme de cet émirat (175 millions d'euros/an)

2.1.4. Les droits télévisuels

Rappelons que le sport, en général et toutes disciplines confondues, permet de réaliser des records d'audience dans le monde ; en 1997, un tiers des émissions télévisées classées en numéro un ont été des émissions sportives.

La coupe du monde de football est le deuxième événement planétaire le plus télédiffusé, derrière les jeux olympiques et devant le tour de France.

La retransmission de matchs de football en direct et à la télévision a débuté dans les années 50. Mais, jusque dans les années 80, seuls les « grands » matchs étaient diffusés, à savoir les compétitions de sélections nationales (Coupe du Monde, Championnat d'Europe) et les compétitions de clubs européens (Coupe des clubs champions principalement). Il y avait deux raisons principales à cela :

Chapitre II : Cadre structurel et économique des associations sportives

- les clubs redoutaient que la diffusion des matchs ne fasse diminuer l'affluence dans les stades (et par conséquent les recettes de la billetterie) ;
- les clubs estimaient que le montant des droits proposés par les chaînes de télévision était insuffisant par rapport aux audiences récoltées (et également le « manque à gagner » en billetterie).

Aujourd'hui, les droits télévisuels sont la première source de financement des clubs (exaequo avec le sponsoring/merchandising) elle a même atteint 96 % en Angleterre, qui possède la Ligue la plus diffusée dans le monde), ils sont distribués de manière plus équitable que dans les autres championnats car les montants sont négociés en amont par la Ligue et distribués par la suite. En Espagne, ce sont les clubs qui négocient individuellement avec les chaînes de télévision.

En Algérie, des accords ont été établis entre l'entreprise nationale de la télévision (ENTV) et la ligue de football professionnel pour des montants qui devaient être répartis entre les clubs.

Voici un classement du top 5 des revenus de droits TV en Europe à l'an 2015 :

Illustration N°2 : top 5 des revenus de droits TV en Europe à l'an 2015



Le FC Barcelone et le Real Madrid sont classés premier avec un montant de 200 millions d'euros par un.

2.1.5. Les recettes de billetteries

Il s'agit de la plus ancienne source de revenus. En France, les premiers matchs payants remontent au début des années 1890. A partir des années 1950, les plus grands clubs vont se doter de stades monumentaux afin d'accroître au maximum leurs revenus. A cette époque, la télévision était un bien de luxe, alors que le sponsoring et le merchandising n'existaient pas.

Le football professionnel est devenu une industrie du spectacle audiovisuel dont il tire une partie importante de ses revenus. Cependant, les recettes dites Matchday et les revenus annexes de la billetterie constituent un gisement de croissance important pour les clubs.

Les gains de billetterie sont en fait la multiplication d'un volume de vente de billets par son prix unitaire.

Cette recette est très dépendante « du prix du billet, du revenu réel du spectateur, du prix des biens substituables, de la taille de marché du club (généralement approximée par la taille de la population locale), de l'enjeu du match en termes sportifs et l'incertitude du résultat.⁶⁸

Les ventes de billet ne sont que la résultante d'un effet volume. En d'autres termes, l'effet prix d'un billet va dépendre du nombre de spectateurs.

Les ventes de billetterie proposées par les clubs vont trouver preneurs chez les supporters de l'équipe en question. Le volume de ventes, lui, dépend d'autres critères comme par exemple la notoriété du club, la capacité du stade...Voici le top 5 des revenus de billetterie en Europe en 2015 :

Illustration N°3 : top 5 des revenus de billetterie en Europe en 2015

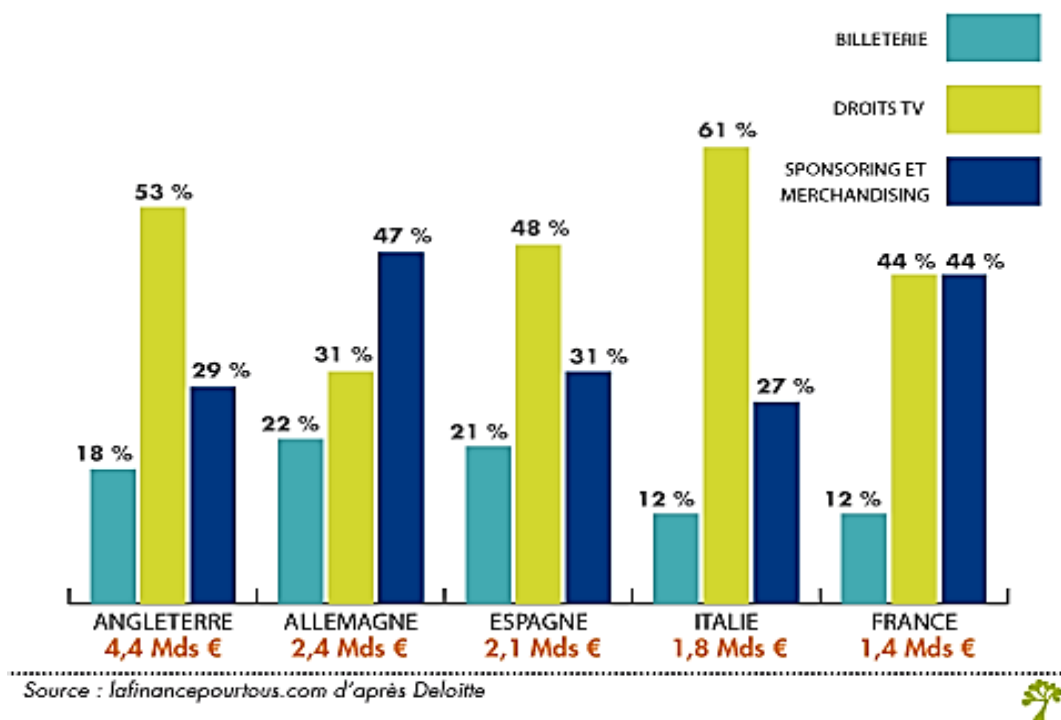


⁶⁸ SIMMONS R. (2006), The demand for spectator sports, Edward Elgar, Cheltenham, 2e édition.

Arsenal (Londres) est numéro un dans cette liste, grâce à un grand stade (60 000 places) et un public aisé, qui lui permet de pratiquer les tickets et les abonnements les plus chers en Europe. Arsenal devance ainsi le Real Madrid, alors que le club de la capitale espagnole a une enceinte de 80 000 places. 3 clubs dans ce top 5 sont anglais.

Pour terminer, nous allons présenter cette classification des revenus des clubs de 1ère division en Europe en 2015, par rapport à leur source de financement :

Illustration N°4 : classification des revenus des clubs de 1ère division en Europe en 2015



La source de financement la plus répandue est les droits TV, l'Italie est classée en premier, la billetterie en revanche est la dernière source de financement.

2.2. Les dépenses d'un club de football

Après avoir cité les sources de financement d'un club sportif de football, nous nous intéressons à présent aux dépenses liées à ces clubs. Il en existe trois principales : la masse salariale, les transferts ou également appelés mutations et en dernier la fiscalité, nous essaierons à travers cette partie de les expliquer brièvement un par un.

- **La masse salariale :** Les clubs sont aujourd'hui confrontés aux dépenses liées au marché des joueurs. L'enjeu premier est d'attirer les plus grands talents, de les faire

grandir et de les conserver le plus longtemps possible. Les attirer demande des ressources financières considérables. Il existe deux catégories distinctes de joueurs :

- Les joueurs d'excellent niveau : très rare, capable de faire gagner des titres aux clubs ;
- Les joueurs de niveau moyen : très abondant, dont le niveau est irrégulier avec une efficacité moindre.⁶⁹

La concurrence étant de plus en plus rude, les meilleurs joueurs rejoignent les clubs qui peuvent assumer les salaires les plus élevés, et seuls les clubs les plus fortunés peuvent se permettre d'acheter les meilleurs joueurs avec des salaires très élevés.

Les salaires représentent le poste le plus important de dépenses des clubs de football. Cette hausse des salaires peut être expliquée par la « non-substituabilité des joueurs de grands talents »⁷⁰, le développement des moyens de communication a engendré une explosion des salaires, notamment par des jeux de spéculation. Les salaires de certaines « légende du football professionnel » sont même encore plus élevés grâce aux contrats publicitaires et autres activités extra-sportives.

Contrairement aux joueurs dont les qualités sportives sont moindres, ces derniers ont des revenus beaucoup plus faibles. Il est évident que pour gagner des titres, chaque club doit miser sur des talents qui feront la différence et qui seront un réel atout pour l'équipe, et donc le club aura plus de chances de remporter des matches.

On comprend vite alors qu'il y'a clairement une relation entre salaires et résultats sportifs, on se retrouve alors dans une situation de « jeu sur le marché du talent »⁷¹ c'est à dire que chaque équipe doit prendre en considération une contrainte budgétaire tout en cherchant à acquérir la perle rare pour constituer un groupe homogène supérieur aux autres équipes. Et plus, il réalise des résultats, il augmente ses recettes, il pourra davantage acheter des joueurs de qualité. Mais il faut dire que le football n'est pas une science exacte et les résultats sont imprévus ; une équipe avec des joueurs de niveau moyen peuvent réaliser des résultats surprenants.

⁶⁹ BOURG J-F et GOUGET J-J (2007), Economie politique du sport professionnel : l'éthique à l'épreuve du marché, Vuibert, Paris.

⁷⁰ POLI R. (2010), Marché de footballeurs, réseaux et circuits dans l'économie globale, Peter Lang, Berne.

⁷¹ CAVAGNAC M. ET GOUGUET J-J (2008) Droits de retransmission, équilibre compétitif et profits des clubs, revue d'économie politique, n°118, p. 229-253.

- **Les transferts (recrutement) :** On parle de « transfert » d'un joueur, dans le cas où un joueur change de club et implique le transfert de son enregistrement d'un club à un autre. L'achat des joueurs constitue la deuxième plus grosse dépense des clubs après la masse salariale, cette dépense est variable en fonction des budgets de chaque club. Le marché des joueurs de foot constitue un marché du travail à part. La problématique essentielle est de construire une équipe avec des joueurs complémentaires, s'inscrivant dans un projet de jeu, au minimum sur la durée d'une saison sportive. Les contrats de travail sont à durée déterminée. Au terme du contrat le joueur est considéré comme libre, alors qu'en cas de mobilité avant ce terme, le club acheteur peut être amené à verser une indemnité de transfert auprès du club vendeur.
- **La fiscalité :** On ne peut pas parler de fiscalité de manière générale, car chaque pays dans le monde en dispose de sa propre, des prélèvements sont obligatoires qui sont constitués de charges sociales et fiscales, qui jouent un rôle prépondérant dans la concurrence fiscale et financière entre les clubs sportifs professionnels. D'après Bastien Drut, dans le cas de la France, les charges sociales sont plus élevées que dans les autres pays et les clubs se voient taxés et imposés. Il existe la « taxe de spectacle » qui est comprise entre 8% et 12% des bénéfices obtenus lors de la représentation (les matchs) destinée aux collectivités locales. De plus, 5% des droits de retransmission négociés par la ligue de football professionnelle sont destinés au « Centre national de développement du sport » qui a pour but de développer ses valeurs au niveau local et amateur, taxe appelée « Buffet ».

Dans le cas de l'Algérie, la facilitation accordée aux clubs sportifs professionnels et amateur est l'exonération.

- **Les infrastructures :** Les clubs investissent également leur argent dans des constructions, comme des centres d'entraînement afin de former de nouveaux joueurs, ou dans un cadre d'entraînement pour les joueurs déjà présents.

Section 3 : Valorisations des actifs d'un club de football

L'évaluation des clubs sportifs est généralement effectuée lorsque ce dernier cherche à vendre la totalité ou une partie de ses activités à des tiers. Cette évaluation consiste à déterminer la valeur marchande du club, et à évaluer tous les aspects qui peuvent affecter positivement ou négativement cette dernière en se référant à des documents comptables tels que : le bilan, le TCR, TFT, etc.

De nombreux facteurs entrent en jeu dans la détermination de la valeur d'un club. Certes, les recettes sont un facteur important, mais elles ne sont pas le seul facteur d'évaluation d'un club, plusieurs autres aspects sont à prendre en considération.

Le but de cette section est d'élaborer les différents actifs d'un club de football, ainsi que les méthodes de leur évaluation.

3.1. Les actifs au sein d'un club de Football

Au sein d'un club de football, on retrouve des actifs immatériels ainsi que des actifs matériels, l'évaluation du club passe par l'évaluation de ces derniers.

3.1.1. Les actifs immatériels

Les actifs immatériels occupent une place très importante puisqu'ils représentent environ les deux tiers des actifs d'une association. Selon une étude de la Banque mondiale, l'économie actuelle est immatérielle à 86%. Les enjeux liés à l'estimation de leur valeur sont par conséquent cruciaux et il est nécessaire d'estimer leur valeur au vu de leur poids dans le bilan. Le CAC s'assurera que ces actifs ont été correctement valorisés par l'emploi de la méthode choisie. Les auditeurs sont directement impliqués dans cette évaluation car tous les montants qui apparaissent à l'actif du bilan doivent être justifiés, et sont représentatifs de la performance. Pour éviter toute dépréciation de ces derniers, leur valorisation doit donc être la plus juste possible.

Au sein d'un club de football, afin que le commissaire aux comptes puisse effectuer une évaluation, il est nécessaire qu'il prenne en compte les actifs immatériels suivant :

- **La marque** : appelée également image du club, c'est celle qui permet de percevoir des droits audiovisuels élevés et de vendre des produits dérivés. Au football, construire une marque en tant qu'actif stratégique va permettre :
 - ✓ d'attirer et retenir des joueurs de haut niveau ;

- ✓ de développer des relations à long terme avec des sponsors et partenaires de renommée ;
 - ✓ d'entretenir une notoriété à l'échelle internationale en s'imposant sur de nouveaux marchés ;
 - ✓ d'augmenter la fan-base (base de supporters fidèles) ;
 - ✓ de dynamiser les revenus de publicité et de merchandising ;
 - ✓ de diversifier les sources de revenu.
- **Les droits de transferts des joueurs :** entre clubs qui sont à la fois un investissement coûteux pour l'acquéreur et une source de revenus importante pour le vendeur. Un footballeur professionnel représente un capital humain spécifique, fondé sur ses compétences, son habileté, et sa capacité à s'intégrer dans un collectif. Il est perçu comme un actif spécifique revêtant trois caractéristiques :
 - ✓ une absence de substituabilité (un excellent avant-centre sera un piètre défenseur et sans doute un mauvais gardien de but !) ;
 - ✓ un talent individuel conditionné par la parfaite complémentarité des joueurs ;
 - ✓ une difficulté sportive et financière à procéder à son remplacement. Il en ressort un point essentiel, à savoir que les joueurs s'imbriquent les uns aux autres sur la base de systèmes de jeu et de tactiques définis par les entraîneurs. Or, la volatilité peut faire exploser les schémas sportifs patiemment construits, et ainsi nuire aux résultats sur le terrain.

La valeur des contrats des joueurs dépend de plusieurs facteurs notamment : la notoriété du joueur, ses performances, le club dans lequel il évolue, le prix du marché. Ces contrats sont achetés ou vendus selon les négociations entre les clubs acheteurs et vendeurs.

L'évaluation des contrats de joueurs est différente d'un joueur à un autre, car plusieurs critères sont pris en considération tels que :

- ✓ L'âge du joueur : un joueur quand il prend de l'âge, il va de soi de déprécier la valeur de son contrat ;
- ✓ Sa performance physique : généralement évaluée à travers le nombre de buts marqués, ou nombre de matchs joués en championnat...
- ✓ Son parcours professionnel : à titre d'exemple le pays ou le club où il a évolué.

- **La notoriété du club** : La notoriété d'un club est sa renommée auprès de son public, plus elle est importante, plus le club perçoit des dons et mécénats plus importants.
- **Le palmarès du club** : Représente le nombre de prix, de titres ou de trophées gagnés durant la carrière du club.

3.1.2. Les actifs matériels

Les actifs matériels au sein d'un club de football, même s'ils ne représentent que peu dans sa valeur par rapport aux actifs immatériels, rentrent également dans l'évaluation de ce dernier, et constitue une valeur. Parmi ces actifs on peut avoir :

- Les Bâtiments : Un club de football peut posséder des terrains, des stades, des lieux d'entraînement, des logements, des hôtels, des restaurants...
- Des moyens de transport : les bus, les voitures ou encore des avions pour les plus grands clubs.
- Les équipements sportifs ;

3.2. Les méthodes d'évaluation des actifs d'un club sportif de Football

Il existe différentes méthodes d'évaluation, on citera :

3.2.1. La méthode de Capitalisation Boursière

Cette méthode est appliquée pour les clubs professionnels cotés en bourse, la méthode pour déterminer leur valeur serait de prendre le nombre d'actions du club, puis de le multiplier par le cours coté. Les clubs liquides, ayant un grand nombre d'actions, ainsi qu'un flottant important sont très souvent valorisés rapidement en utilisant cette méthode, qui est à la fois rapide et précise.

On aura ainsi la formule suivante :

$$\text{Valeur du Club} = N \times c$$

N : Nombre d'actions

C : cours de l'action unique.

NB : En Algérie, il n'y a pas de clubs sportifs cotés en bourse.

3.2.2. La méthode du GOODWILL

La méthode du Goodwill est utilisée comme un outil d'aide pour évaluer la valeur d'un club, elle prend en considération dans l'évaluation en plus des éléments corporels, un

élément très important qui est la valeur des biens incorporels,⁷² comme sa notoriété, les relations avec ses supporteurs, cela a un rapport direct avec les dons et mécénats.

En comptabilité, le Goodwill ou survalueur correspond à la différence entre la valeur intrinsèque et la valeur marchande des actifs du bilan.

C'est cette différence qui sera analysée et évaluée.

La valeur d'un club ne se réduit pas toujours à la somme d'actifs dont on déduirait les dettes, il existe notamment des actifs immatériels qui entrent dans la valeur de celle-ci, d'où cette formule :

$$\text{Valeur du club} = \text{ANCC} + \text{GW}$$

ANCC : Actif Net Comptable Corrigé.

GW : Good Will.

On peut aussi le calculer par la valeur des capitaux permanents nécessaires à l'exploitation :

$$\text{Valeur du club} = \text{CPNE} + \text{GW}$$

CPNE : capitaux permanents nécessaires à l'exploitation.

Dans l'absolu, on ne connaît pas la valeur du club, on l'estime par la moyenne arithmétique de la valeur de rendement, qu'on obtient en capitalisant de préférence le résultat d'exploitation hors charges financières, et de la valeur de l'ANCC.⁷³

$$V_c = V_r + \text{ANCC} / 2$$

$$V_r = \text{Re} \times t / 100$$

V_r : Valeur de rendement

Re : Resultat d'exploitation

T : taux de capitalisation

3.2.3. Méthode d'évaluation fondée sur la valeur patrimoniale

Le patrimoine est constitué par l'ensemble des biens et des dettes d'un club, sa valeur sera déterminée à partir du bilan, en commençant par le calcul de l'Actif Net Comptable :

$$\text{Actif Net Comptable} = \text{Actif réel} - \text{Dettes}$$

⁷² MICHEL REFART, L'évaluation de l'entreprise, que sais-je, 1994, P74

⁷³ g.hirigoyen et j.g. degos, évaluation des sociétés et de leurs titres, Vuibert gestion, P78

L'ANC ne constitue qu'une approche imparfaite de la valeur du club, son calcul conduit au calcul de l'actif net comptable corrigé, qui utilise en fonction de la pertinence par rapport au bien évalué, la valeur des flux générés par l'actif considéré qu'il soit corporel ou incorporel.

Cette méthode est très lourde à mettre en œuvre, nécessite le recours à plusieurs experts, et elle est très coûteuse, elle est strictement statique et ne prend pas compte de l'évolution de l'environnement et du temps qui sont des dimensions fondamentales dans une démarche financière rationnelle.⁷⁴

Conclusion du chapitre

Le sport est une activité très ancienne, qui présentait un élément important de l'éducation et de distraction, mais l'amateurisme des clubs sportifs constituait un obstacle à la commercialisation des activités sportives et à leur développement.

Le développement économique, l'intensité de l'aspect compétitif et la naissance de liaison entre les médias et le sport, ont poussé les clubs à viser l'excellence afin d'intéresser les médias ce qui les a conduits inéluctablement au professionnalisme. En Algérie avec la promulgation du décret exécutif n° 06-264 du 13 Rajab 1427, correspondant au 8 août 2006 ; la notion de « non amateurisme » a été préconisée.

Notre étude a porté plus particulièrement sur le sport le plus populaire « le football » qui aujourd'hui occupe une place considérable sur le plan économique.

Le fonctionnement d'un club de football est étroitement lié à son organisation, sa structure est fondée principalement par la relation entre le département sportif, le propriétaire du club et le directeur sportif. Ces derniers doivent se doter de certaines connaissances et d'un savoir-faire afin de bien mener la gouvernance du club, et de bien gérer les recettes et dépenses de ce dernier.

Les principales recettes des clubs proviennent des subventions, des contrats de sponsoring, des droits tv, de la billetterie, du mécénat, et du merchandising. Ces recettes leur permettent de couvrir leurs dépenses à savoir la masse salariale, le recrutement de nouveaux joueurs...

⁷⁴ JEAN-MICHEL PALOU, Les méthodes d'évaluation d'entreprise. P75

Chapitre II : Cadre structurel et économique des associations sportives

Ces clubs sont dans l'obligation de désigner un commissaire aux comptes pour qu'il s'assure de la crédibilité, de la sincérité et de la véracité des comptes. En plus de la mission d'audit, on a effectué une autre mission celle de l'évaluation du club, on a cité quelques méthodes utilisées, mais qui ne sont pas applicables au cas Algérien, c'est pour cela qu'on a essayé d'élaborer une méthode propre à nous afin qu'on puisse évaluer le club sportif amateur de la « JSA ».

Chapitre III

**Evaluation d'un club de football à
travers l'audit légal : cas du club
amateur JSA**

Introduction

Le travail de recherche via la différente documentation (ouvrages, revues, articles...etc.), nous a permis de rassembler les aspects théoriques dans les deux chapitres précédents, ces derniers nécessitent d'être concrétisé par un cas d'application, afin d'approfondir les connaissances théoriques acquises et de voir plus clairement la méthode et la façon de réalisation d'une mission d'audit légal dans le contexte Algérien d'un club de Football ainsi que son évaluation.

Pour se faire nous avons eu l'honneur d'accomplir un stage pratique au sein du cabinet de Commissariat Aux Comptes « MR BOUSSAID AHMED », qui nous a permis de comprendre davantage la réalisation d'une mission d'audit légal, de la prise de connaissance jusqu'à la rédaction des rapports dans le but de rapprocher le volet théorique de la pratique.

Dans cette partie nous allons essayer d'illustrer la mission du Commissaire Aux Comptes et les différentes étapes de son intervention dans le cadre légal et cela en développant un cas concret d'un club sportif afin de répondre à la problématique posée : « En quoi consiste la mission du commissaire aux comptes quant à l'évaluation d'un club de football dans le cadre d'un audit légal ? ».

Pour cela, nous avons opté pour deux sections dont la première va porter sur la présentation de l'organisme d'accueil la seconde va être réservée pour la réalisation d'une mission de Commissariat Aux Comptes, et enfin, on va conclure notre travail par la présentation de l'enquête menée et l'analyse des résultats.

Afin de garder le secret professionnel, nous avons jugé utile de ne pas dévoiler les vraies valeurs comptables du club, que nous avons modifié dans notre étude.

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil

Dans cette section, nous allons présenter l'organisme d'accueil qui nous a permis de réaliser le cas pratique.

1.1 Références professionnelles du fondateur :

Le cabinet créé en 1992, est dirigé par Mr BOUSSAID Ahmed, Expert-comptable diplômé d'Etat et Commissaire Aux Comptes, assermenté et régulièrement inscrit à l'ordre national des Experts Comptables et de la chambre nationale des Commissaires Aux Comptes.

Chapitre III : Evaluation d'un club de football à travers l'audit légal

Cas Pratique

Après une expérience réussie en qualité de directeur la planification des contrôles de gestion et directeur de l'audit auprès de différentes entreprises, l'activité du fondateur dans le cadre de l'exercice de sa profession est devenue à titre libéral et couvre, conformément à la loi 10-01 du 11 juillet 2010, les domaines de compétence suivants :

- Supervision comptable et assistance à l'établissement des états financiers.
- Commissariat aux comptes et missions contractuelles d'audit et de contrôle des comptes.
- Evaluation et amélioration des procédures de contrôle interne.
- Organisation et mise en place de systèmes d'information de gestion.
- Conseil en gestion et conseil fiscal.
- Expertises judiciaires.

Le cabinet a intervenu à ce titre dans plusieurs entreprises importantes publiques et privées, tout en évitant soigneusement les incompatibilités.

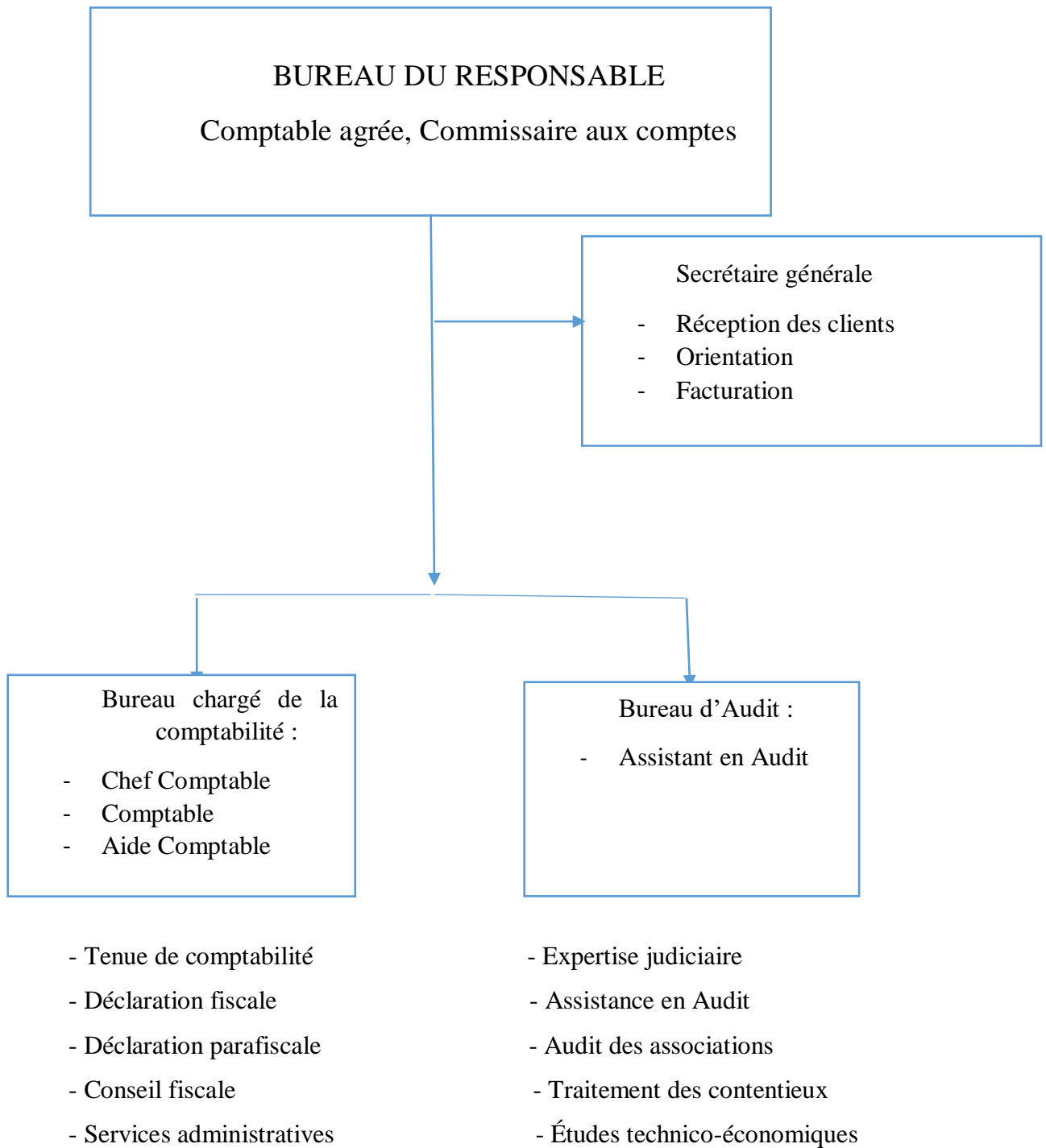
Le cabinet puise sa réputation dans sa volonté affichée d'appliquer strictement les normes généralement admises et de respecter scrupuleusement le code d'éthique et de déontologie de la profession.

Les prestations du cabinet sont réalisées en application des diligences basées sur les normes professionnelles et conformément à la législation et à la réglementation en vigueur, avec l'engagement permanent d'exécuter les travaux suivant les standards établis selon la nature de la mission.

Chapitre III : Evaluation d'un club de football à travers l'audit légal

Cas Pratique

Schéma N° 4 : Organigramme du cabinet du Commissaire aux comptes :



Section 2 : Déroulement de la mission du CAC et évaluation du club de Football « JSA »

Pour réaliser cette mission et atteindre les objectifs visés, nous allons suivre un certain nombre d'étapes important à la réalisation de la mission de CAC.

Notons que c'est le club sportif amateur « JSA » qui a désigné le cabinet de commissariat en assemblée générale pour que celui-ci puisse se charger de cette mission, en demandant au cabinet d'accepter cette mission après avoir assuré l'accomplissement de toutes les conditions d'une mission légale exigées par la réglementation en vigueur. Le CAC à son tour, après l'étude du dossier de fonds du club (statuts, réglementation, etc), et en s'assurant de sa conformité aux dispositions légales de la profession, donne son avis favorable pour accomplir la mission et c'est là que le mandat d'acceptation est établi par l'auditeur, et que sa mission prend effet. (Voir annexe 1)

2.1.Mission du CAC

2.1.1 Prise de connaissance du club

Le CSA/JSA est une association à caractère sportif créée avant-guerre soit en 1946.

Le club est agréé conformément à la réglementation, et géré par le président du club Mr Haddadj Lyes avec son secrétaire générale Mr Hadjimi Hand.

L'association club sportif amateur CSA/JSAZAZGA se constitue de 6 sections dont : Section Football, section Boxe, section Volley, section Karaté, section Athlétisme, section jeunes école de Foot. Notre travail sera basé à la section Football. (Voir annexe n°2)

Chaque section est dirigée par un président de section et un trésorier élu par l'AG, elles ont une autonomie de gestion.

En chaque fin d'exercice, un bilan consolidé est tenu et soumis à l'AG pour approbation, cependant, la comptabilité du CSA est confiée à un cabinet de comptabilité et enfin la désignation du CAC se fait conformément à la réglementation par l'AG.

Chapitre III : Evaluation d'un club de football à travers l'audit légal

Cas Pratique

➤ **La vie financière du club**

Le CSA/JSA vit des subventions, dons, emprunts et cotisations, d'une billetterie insignifiante et de la location du cercle de la JSA.

L'analyse des états financiers du club, nous a permis de relever certaines observations sur la vie financière de ce dernier, qui peuvent être présentées comme suit :

- La situation de l'endettement dépasse de loin le montant des entrées d'argent du club, ce qui met le club en réelle difficultés financières.
- Des primes et indemnités importantes sont octroyées aux joueurs, entraîneurs, alors que le CSA est régi par la loi des clubs amateurs.
- Les bons de dons et cotisations sont parfois non signés, et pour cela, il est impératif d'instituer la traçabilité des carnets de dons et cotisations.
- Néanmoins, les dépenses sont justifiées par des bons de dépenses ou des factures.
- Les indemnités sont réglées sur décharge.
- La traçabilité financière, élément primordial, est justifiée.

Pour une association de ce genre, une mise en place de procédure de gestion est plus que nécessaire. Telle est notre appréciation de la situation du club.

2.1.2 Evaluation du contrôle interne

L'évaluation du contrôle interne consiste à vérifier d'abord l'existence des procédures au sein de l'entité par le commissaire aux comptes (c'est le cas pour la JSA). Puis, après avoir pris connaissance de celles-ci (le manuel de procédures du club) ,le CAC passe à la vérification et à l'appréciation de leurs applications . Cette appréciation se fait dans un premier lieu par les tests de conformité, ainsi que ceux de validité qui sont basés sur le principe de séparation des tâches ,d'ordonnancement (numérotation) et au second lieu par la consultation des documents du club (pièces justificatives) qui servent à s'assurer de la fiabilité des enregistrements comptables .

L'examen du contrôle interne vise à identifier ses points forts et ses points faibles et déterminer la nature, l'étendue des travaux nécessaires à l'expression de l'opinion sur les états financiers du club au 31/12/X.

Chapitre III : Evaluation d'un club de football à travers l'audit légal

Cas Pratique

L'évaluation du contrôle interne est relative à l'appréciation des principaux cycles d'opérations à savoir :

2.1.2.1 Cycle achats-fournisseurs

Les contrôles effectués sur ce cycle ont consisté à :

- Vérifier l'existence des documents commerciaux nécessaires aux opérations d'achats, à savoir : Bon de commande ou convention d'achats, facture et bon de réception.
- Rapprocher les documents ci-dessus énumérés afin de vérifier leur cohérence.
- Vérifier les imputations comptables sur la base des pièces justificatives.

2.1.2.2 Cycle trésorerie

Les contrôles effectués sur ce cycle ont consisté à :

- S'assurer que les opérations de recettes et de dépenses effectuées par banque et par caisse sont appuyées de pièces justificatives et obtenues les autorisations nécessaires (signatures).
- S'assurer de l'existence des registres de trésorerie (Banque et Caisse).
- S'assurer de l'établissement mensuel des états de rapprochement et des PV de caisse.
 - **Pour la banque :**
 - On distingue l'absence de rapprochement bancaire.
 - Les dépenses importantes doivent être justifiées par des factures et réglées de préférence par chèque.
 - **Pour la caisse :**
 - Les brouillards ainsi que les PV de caisse sont établis.

2.1.2.3 La révision des comptes

Le contrôle des comptes constitue la phase la plus déterminante pour l'expression de l'opinion dans la mission du Commissaire Aux Comptes. Alors les techniques de contrôle représentent un ensemble d'étapes et de démarches, que nous avons appliqué durant notre mission de Commissariat Aux Comptes et qui consiste à : l'observation physique, l'examen des pièces justificatives reçues par le club et les documents créés par ce dernier, le

Chapitre III : Evaluation d'un club de football à travers l'audit légal

Cas Pratique

rapprochement entre les informations recueillies et les documents examinés, et l'examen analytique.

Dans le bilan du club de Football Amateur « JSA », on retrouve que les dépenses et recettes qui sont analysées comme suit :

➤ **Recettes :**

Les recettes du club de l'année 2021 s'élèvent à 5 242 123 Da, sont constituées principalement de : (Voir annexe n°3)

Subventions (APW, APC, ligue de foot, DJS), dons, cotisations, et emprunts.

Avec un solde initial de 2 502 123 da, la recette globale du club de ce fait est de 13 002 123 DA.

➤ **Dépenses :**

Les dépenses globales s'élèvent à 21 350 000 DA qui représentent : les achats divers, primes d'assurances, indemnités/primes, honoraires (avocat, comptables, CAC, huissiers), frais de transport et restauration dont 875 600 da de saisie arrêt sur dettes antérieures de :

- Hôtel : 50 000 da.
- Restaurant : 825 600 da.

Il est donc, à noter comme observation :

- Qu'aucune dette n'est portée dans le registre comptable du club.
- Absence de rapprochement bancaire et de PV de caisse.

2.2 Evaluation de la JSA section Football à travers le CAC

L'évaluation des clubs sportifs est généralement effectuée lorsque ce dernier cherche à vendre la totalité ou une partie de ses activités à des tiers. Cette évaluation consiste à déterminer la valeur marchande du club, et à évaluer tous les aspects qui peuvent affecter positivement ou négativement cette dernière en se référant à des documents comptables tels que : le bilan, le TCR, TFT, etc.

En Algérie, les méthodes d'évaluation citées dans le chapitre précédent ne sont pas appliquées, surtout que pour notre cas, l'évaluation s'est porté sur un club amateur qui n'a pas de but lucratif, et donc pas de bénéfice.

Chapitre III : Evaluation d'un club de football à travers l'audit légal

Cas Pratique

Pour cela, on a évalué le club amateur « JSA » en utilisant une méthode propre à nous qu'on a effectuée avec l'aide du CAC.

- **Principes de la méthode :** Ce sont les bases sur lesquels on s'est appuyés pour effectuer la mission d'évaluation :
 - ✓ L'évaluation d'un club de football amateur se fait en se référant à plusieurs années précédentes (minimum 4 ans)
 - ✓ Un club sportif amateur, dans la plupart des cas ne possède pas d'actifs immobilisés (voir annexe n°4) ;
 - ✓ La valeur marchande d'un CSA est estimée selon la variation de sa notoriété ;
 - ✓ On peut remarquer l'augmentation ou diminution de la notoriété à travers l'évolution des recettes ;
 - ✓ La valeur marchande minimale d'un CSA représente la valeur nécessaire pour faire fonctionner le club, elle représente la somme totale des dépenses. Elle varie selon les variations de la notoriété.

- **Etapes de réalisation de l'évaluation :**
 - ✓ Collecter tout document comptable et financier de l'année 2018 jusqu'à 2021 (on a décidé d'évaluer le club par rapport aux 4ans précédents)
 - ✓ Vérifier toutes les entrées et sorties d'argent du club ;
 - ✓ Faire une liste des composants des recettes et dépenses pour chaque année ;
 - ✓ Dresser un tableau de l'évolution de chaque recette du club durant les 4ans ;
 - ✓ Suivre l'évolution de chacune à travers des calculs en pourcentage en prenant l'année 2018 comme année de base ;
 - ✓ Interpréter les résultats ;
 - ✓ Si le résultat est supérieur à 100%, on dira que le club a gagné de la notoriété et en conséquent sa valeur augmente (Good will);
 - ✓ Si le résultat est inférieur à 100%, on dira que le club a perdu de sa notoriété, et par conséquent perd de sa valeur ;

Chapitre III : Evaluation d'un club de football à travers l'audit légal

Cas Pratique

- ✓ Enfin, on prendra ce résultat qu'on va multiplier par la somme des dépenses de la dernière année (dans notre cas c'est l'année 2021) pour avoir la valeur marchande du club.

- **Pratique de la méthode :**

A partir des bilans, tableaux des flux de trésorerie, et les situations de trésorerie arrêtés au 31/12/N, des années 2018, 2019, 2020, et 2021, on a tiré les informations suivantes :

Les recettes du club sont principalement constituées de :

- Subventions (APC, APW, Ligue de foot)
- Dons / mécénat
- Billetteries.
- Emprunts.

Les dépenses du club sont principalement constituées de :

- Achats divers
- Primes d'assurance
- Indemnités
- Honoraires (versés aux comptables, CAC, ...)
- Frais de transport et restauration

Tableau N°2 : Evolution des subventions

Année	2018	2019	2020	2021
Valeurs des subventions (Da)	15 000 000	7 200 000	8 500 000	11 320 000

Diminution remarquable des subventions octroyées par l'état de 2018 par rapport à 2019, en 2020 et 2021 il y'a une légère augmentation. Il est à noter que les diminutions des subventions sont dues au Hirak à l'année 2019 et aussi à cause de la pandémie du covid19 en 2020.

Chapitre III : Evaluation d'un club de football à travers l'audit légal

Cas Pratique

Calculs des taux d'évolutions des subventions en prenant l'an 2018 comme année de base :

$$(7\,200\,000 * 100) / 15\,000\,000 = 48\%$$

$$(8\,500\,000 * 100) / 15\,000\,000 = 57\%$$

$$(11\,320\,000 * 100) / 15\,000\,000 = 75\%$$

Tableau N°3 : Evolution des dons

Année	2018	2019	2020	2021
Valeurs des dons (Da)	3 500 000	2 550 000	0	5 150 000

Une augmentation des dons explique l'estime que portent les supporters de la « JSA » envers le club. En 2020 la crise pandémique du covid19 a bloqué toute activité du club, ce qui explique la valeur inexistante.

Calculs des taux d'évolutions des dons en prenant l'an 2018 comme année de base :

$$(2\,550\,000 * 100) / 3\,500\,000 = 73\%$$

$$(0 * 100) / 3\,500\,000 = 0\%$$

$$(5\,150\,000 * 100) / 3\,500\,000 = 147\%$$

Tableau N°4 : Evolution de la billetterie

Année	2018	2019	2020	2021
Valeurs de la billetterie (Da)	0	520 000	80 000	750 000

La valeur des entrées de billetterie est nulle en 2018 et cette valeur s'explique au stade qui était en travaux, c'est pour cela, qu'il n'y avait pas de billetterie ; exceptionnellement on calculera les taux d'évolution en l'an 2019

Calculs des taux d'évolutions de la billetterie en prenant l'an 2019 comme année de base

$$(80\,000 * 100) / 520\,000 = 15\%$$

$$(750\,000 * 100) / 520\,000 = 144\%$$

Chapitre III : Evaluation d'un club de football à travers l'audit légal Cas Pratique

Tableau N°5 : Evolution des emprunts

Année	2018	2019	2020	2021
Valeur des emprunts (Da)	6 000 000	5 300 000	4 000 000	1 990 000

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir du bilan du club.

La diminution des emprunts explique le remboursement de ces derniers et l'augmentation des subventions en 2021.

Calculs des taux d'évolutions des emprunts en prenant l'an 2018 comme année de base :

$$(5\,300\,000 \times 100) / 6\,000\,000 = 88\%$$

$$(4\,000\,000 \times 100) / 6\,000\,000 = 67\%$$

$$(1\,990\,000 \times 100) / 6\,000\,000 = 33\%$$

Tableau N°6 : Evolution des recettes du club durant 4 années

	2018	2019	2020	2021	Moyenne arithmétique
Subventions	100%	48%	57%	75%	70%
Dons	100%	73%	0%	147%	80%
billetterie	0%	100%	15%	144%	65%
Emprunts	100%	88%	67%	33%	72%
Total					72%

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir du Bilan du club.

- **Interprétation des résultats :**

Les subventions : baisse de 30% (100% - 30%)

Les dons : baisse de 20%

Billetterie : baisse de 35%

Emprunts : baisse de 28%

Au total : baisse du taux de recettes de 28%.

Chapitre III : Evaluation d'un club de football à travers l'audit légal

Cas Pratique

La baisse du taux des recettes signifie la diminution de la notoriété de la JSA à travers ces 4 dernières années, ceci est dû à plusieurs raisons telles que : la mauvaise gestion de la trésorerie, les dépenses inutiles ainsi que le confinement dû au Covid 19 ce qui a bloqué l'activité du club.

- **Calcul de la valeur marchande du club :**

Partant du principe que la valeur marchande minimale d'un CSA représente la valeur nécessaire pour faire fonctionner le club qui est la somme des dépenses ;

Le total des dépenses de l'année 2021 qui est de 21 350 000Da, représente le coût utile pour le fonctionnement de l'équipe.

Mais cette valeur a diminué, due à la baisse de notoriété de 28%, on aura ainsi la valeur marchande qui se calcule de la manière suivante :

$$21\ 350\ 000 * 72\% = 15\ 372\ 000\ Da$$

Cette valeur représente la valeur du club à la fin de l'exercice.

Ce qui signifie que la valeur du CSA JSA a perdu une valeur de 5 978 000Da.

2.3 Rédaction des rapports

Conformément à l'arrêté du ministère des finances du 24 juin 2013 portant sur les normes des rapports de CAC, ce dernier est tenu, par ailleurs, de rédiger annuellement un rapport général dont ils formulent leurs opinions sur les comptes et des rapports spéciaux sur la continuité d'exploitation en tenant comptes des anomalies dégagées durant la mission de contrôle

Les rapports (général et spécial) ci-après expriment l'opinion quant à la certification des comptes de la CSA/JSA.

Chapitre III : Evaluation d'un club de football à travers l'audit légal

Cas Pratique

2.3.1 Rapport général

Le rapport de fin de mission ci-après représente l'opinion dégagée, concernant la certification des comptes annuels du club de la JSA, qui résulte de la mission de vérification effectuée, ainsi que des anomalies et des observations constatées. Il s'agit d'un rapport court, clair et compréhensif, il comporte l'opinion du commissaire aux comptes sur les états financiers et comptables du club contrôlé.

Azazga le xx/xx/xxxx

Monsieur BOUSSAID AHMED

Commissaire aux comptes

Immeuble BOUCHA Azazga

Monsieur le président du club sportif

Amateur CSA/JSA Azazga

Monsieur,

En exécution de la mission de commissariat aux comptes que vous avez bien voulu me confier, j'ai l'honneur de vous présenter notre rapport sur les comptes annuels de l'exercice clos au 31/12/N de votre club.

J'ai vérifié les comptes annuels du CSA JSA pour cet exercice qui font apparaître un total des recettes : xxx Dinars et un total dépenses de xxx Dinars, ainsi que la sincérité des informations relatives à la situation financière qui apparaissant sur les documents qui sont mis à ma disposition à l'occasion de cette assemblée générale.

Mes travaux ont été menés de manière à obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Dans ce but, j'ai conformément aux normes de la profession, utilisé les diligences professionnelles que j'ai estimé nécessaires.

Les états financiers ont été établis sous les formes de présentation prévues par le Système Comptable et Financier.

A l'issue de nos travaux, nous n'avons pas relevé d'infractions aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur ni d'éléments remettant en cause la conformité des dépenses.

Fait à Azazga le xx/xx/N

2.3.2 Les rapports spéciaux

- Rapport spécial sur les procédures du contrôle interne :

Conformément aux dispositions prévues par l'article 23 alinéa 3 et par l'article 25 alinéa 7 de la loi n° 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréée, nous avons examiné les procédures de contrôle interne.

Nous avons mené, dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, il a été organisé et mené une mission sur l'évaluation des procédures à l'effet d'appréhender les observations qui pourraient être enregistrées avant l'arrêté des comptes de fin d'exercice. Dans l'ensemble, le contrôle interne mis en place est appelé à s'adapter à l'évolution de l'activité du club.

En effet, il est nécessaire au club de se doter d'un manuel de procédures visant à sauvegarder ses intérêts et à maintenir et accroître son efficacité.

Pour rappel, les procédures comptables permettent la mise en application de principes fondamentaux de contrôle interne et à ce titre, elles constituent, le principal moyen par lequel le président du club garde le contrôle des opérations.

L'importance des procédures et du contrôle interne rend nécessaire leur codification, c'est-à-dire la constitution d'un recueil de consignes permanentes. Ce manuel de références comporte principalement les avantages suivants :

- Il assure la cohérence et la pérennité des procédures.
- Il constitue une référence officielle, permettant d'effectuer périodiquement et systématiquement des contrôles de gestion du club.
- Il constitue un moyen de formation rapide des responsables et de tous les acteurs qui forment la JSA.
- Il est une condition d'efficacité du service d'audit interne dans la mesure où il représente une source de référence.

Dans notre cas, on s'intéresse principalement au rapport spécial sur le contrôle interne.

Chapitre III : Evaluation d'un club de football à travers l'audit légal

Cas Pratique

Conclusion du chapitre

Pour le pilotage de cette expérience de réalisation d'une mission d'audit légal (Commissariat Aux Comptes) sur le club CSA/JSA, nous avons poursuivi une démarche bien identifiée, qui permet d'effectuer un bon suivi des vérifications et d'évaluation sur ce club.

Après avoir pris connaissance de toutes ses particularités, nous avons évalué les procédures de fonctionnement interne (contrôle interne) de ses principaux cycles d'opérations et défini les zones de risque, servant davantage d'une compréhension fiable sur le fonctionnement interne du club.

Nous avons ensuite procédé au contrôle des comptes, ce qui constitue l'étape la plus importante de cette vérification, où nous avons pu relever un certain nombre d'insuffisances et d'observations qui sont reprises dans les commentaires sur les états financiers.

Cependant, c'est dans le rapport de fin de mission qu'on peut déduire que dans l'ensemble, le club CSA/JSA travaille dans la transparence et avec régularité sous réserve des Insuffisances et observations. Ces dernières ne font pas l'objet d'une irrégularité, car elles ne conduisent pas à compromettre la sincérité, et la fiabilité ainsi que la crédibilité, des états financiers produits par le club CSA/JSA au cours de l'exercice clos au 31 /12 /X.

Conclusion générale

Conclusion générale

Tout au long de ce travail de recherche, nous avons essayé d'apporter des éléments de réponses pour notre problématique à savoir : En quoi consiste la mission du commissaire aux comptes quant à l'évaluation d'un club de football dans le cadre d'un audit légal ?

Pour ce faire l'objet de notre étude consiste à cerner les deux volets de la mission de commissariat aux comptes et évaluation d'un club de football amateur : l'un théorique présenté dans le premier chapitre où nous nous sommes intéressés à la présentation de différentes notions, liées à la mission d'audit légal, ses étapes et la manière de sa mise en œuvre et le deuxième évoquait le cadre conceptuel et économique des associations sportives, quant à l'autre volet c'est la pratique élaboré en chapitre trois grâce à un cas d'application « Club sportif Amateur CSA/JSA » effectué durant un stage pratique au sein du cabinet de commissariat aux comptes « MR BOUSSAID AHMED », durant lequel on a pris une vue plus claire de la réalisation de la mission légale.

L'illustration de la démarche du commissariat aux comptes à laquelle on a pris part au cours de notre stage pratique pour le club CSA/JSA, nous a permis après avoir pris connaissance et évaluer le contrôle interne, de détecter les zones de risque. Cela concerne essentiellement l'absence de procédures écrites.

La contribution du commissaire aux comptes au niveau des associations sportives dans le cadre de sa mission légale est d'un apport précieux, vu son rôle primordial, dans la chaîne de transparence puisqu'il vient apporter un œil externe dans le système de contrôle. En effet un degré d'indépendance et d'objectivité le plus élevé assuré par les caractéristiques bien précises auxquelles doit répondre le commissaire aux comptes en tant que professionnel menant la mission d'audit légal. Donc c'est pour cela que sa fonction de contrôle et l'établissement des rapports à la fin de sa mission, intéresse en plus des entreprises privées, toute entité privée ou publique comme les clubs sportifs, amateurs ou professionnels.

L'évaluation d'un club sportif est quelque chose qui se fait de façon technique et détaillée sur plusieurs aspects. Sa démarche commence par une collecte des informations, de natures financière, juridique et fiscale, qui constituent la matière première de toute évaluation. Ces informations peuvent être publiques ou privées, et peuvent porter sur des événements passés ou sur des prévisions.

Conclusion générale

Bien qu'il existe de nombreuses approches d'évaluation, néanmoins, les clubs amateurs trouvent des difficultés pour être évalués et pour déterminer la valeur du club. Plusieurs facteurs peuvent influencer sur la valeur de ce dernier et changent souvent avec le temps. Il est important d'avoir une nouvelle valorisation pour toute nouvelle transaction ou investissement et d'élaborer des méthodes applicables en Algérie que ça soit pour les clubs professionnels qu'amateur.

Enfin, en Algérie le manque de lois et de textes régissant les professions de comptabilité et d'audit et particulièrement le commissariat aux comptes, ainsi les méthodes d'évaluation des clubs sportifs poussent les professionnels (commissaires aux comptes) à se référer à des normes internationales, aussi, à des méthodes européennes. Ces dernières peuvent ne pas être toujours adaptées au contexte algérien et ses spécificités, ce qui peut engendrer des difficultés pour le commissaire aux comptes dans la pratique de sa mission légale.

Afin de remédier à ces insuffisances et ce manque existants, le législateur algérien doit veiller à l'enrichissement des lois et textes traitant cette profession, ainsi qu'à l'amélioration de celles existantes afin d'assurer la réussite de la mission via les différents établissements d'organisation et de contrôle des professions de comptabilité, audit et commissariat aux comptes, et aussi, d'élaborer des méthodes d'évaluations des clubs sportifs applicables en Algérie.

L'étude de la démarche du commissaire aux comptes faite en théorie et illustrer en pratique, nous a permis de déduire que celle-ci doit être impérativement prudente, et ce dès le commencement jusqu'à l'élaboration du rapport de certification pour atteindre son objectif. Pour cela la réussite d'une mission d'audit comptable et financier légal et d'évaluation est conditionnée par l'utilisation d'outils et techniques appropriés, d'une méthodologie rigoureuse en se référant aux normes de la mission, garantissant ainsi la pertinence des conclusions.

Au terme de notre étude, nous avons constaté la difficulté que rencontrent les professionnels. Celle-ci, consiste dans certains cas dans la rétention de l'information par le personnel du club, ajouté à cela quelques insuffisances dont souffre encore la profession de commissariat aux comptes et sont causées quelquefois par les lois régissant celle-ci comme la non immixtion dans la gestion, alors que l'auditeur légal doit parfois s'intégrer dans la gestion

Conclusion générale

du club audité afin de recueillir des preuves solides qui renforcent ses opinions ou aussi pour mettre en place des recommandations relevées durant sa mission car il est le mieux placé pour le faire du fait qu'il sait d'où vient la défaillance et comment l'améliorer. Aussi la préparation des rapports de fin de mission ou l'auditeur achève son intervention en exprimant son opinion, est conditionnée par le respect des normes et lois bien déterminées qui dicte la forme et le contenu du rapport, ce qui ne laisse pas beaucoup de place à l'innovation qu'il peut apporter grâce à ses compétences pouvant être source d'amélioration et de perfectionnement.

Références
Bibliographiques

Bibliographie

Ouvrages :

1. ALAIN M, Le contrôle interne, Presse universitaire de France, Paris, 1998.
2. ANDREFF W., « Équilibre compétitif et contrainte budgétaire dans une ligue de sport professionnel », Revue économique, 2009.
3. ANDREFF W., NYS J.-F. (2002), « Economie du sport », Collection Que-sais-je ? Presses Universitaires de France, Paris, 5e édition.
4. BOURG J-F et GOUGET J-J (2007), Economie politique du sport professionnel : l'éthique à l'épreuve du marché, Vuibert, Paris.
5. CALLEDE J.-P. (2003), « Les associations et l'« action sportive locale » : une phase achevée de modernisation sociétale ? » dans « Les Associations : entre bénévolat et logique d'entreprise » sous la direction de Lionel Prouteau, Les Presses Universitaires de Rennes , Collection L'Univers des normes.
6. CAVAGNAC M. ET GOUGUET J-J (2008) Droits de retransmission, équilibre compétitif et profits des clubs, revue d'économie politique, n°118.
7. CHARREAUX G., « le point sur le gouvernement des entreprises », IAE DIJON, juillet 1997.
8. DEFRANCE, J. (2004), « Les institutions sportives », Cahiers Français N°320 : « Sport et société », La documentation française, Mai-Juin 2004.
9. Editions législatives, novembre 2004. (Source : la charte du football).
10. FONTANEL G. (2005), « Un club sportif n'est pas une entreprise », Colloque ADERSE, Lyon.
11. HIRIGOYEN G. et J.G DEGOS, évaluation des sociétés et de leurs titres, Vuibert gestion, 1988.
12. GASPARINI W. (2000), « Sociologie de l'organisation sportive ». Collection Repères, Editions La Découverte, Paris.
13. GOUGUET J.J. et PRIMAULT D, « Analyse économique du fonctionnement du marché des transferts dans le football professionnel », presse universitaires de Limoges, 2002.
14. J.M. MARMAYOU, F. RIZZO, Contrats de sponsoring sportif, Lextenso éd., 2014.
15. JEAN-MICHEL PALOU, Les méthodes d'évaluation d'entreprise, 2008.
16. KANTARSPORT (2010), « Étude annuelle sur le sponsoring ».
17. Management & Avenir 2011/6 (n° 46).

-
18. MARTEL C., « L'essai pas encore transformé du "naming" sportif ». Économie et Entreprise, 2018.
 19. MICHEL REFART, L'évaluation de l'entreprise, que sais-je, 1994.
 20. NYS J.-F., « Le marché des spectacles sportifs », dans le Monde du 21 Juin 2002.
 21. P. Zen-Ruffinen, Droit du sport, Schulthess, 2002.
 22. PAUTOT M. (2003), « Le sport spectacle, les coulisses du sport business » Editions Le Harmattan, Paris.
 23. POLI R. (2010), Marché de footballeurs, réseaux et circuits dans l'économie globale, Peter Lang, Berne.
 24. RICHELIE A., « Mon club est une marque », Document de travail 2003-001, Faculté des Sciences de l'Administration, Université Laval, Québec.
 25. ROBERT O et marie PM, Comptabilité et audit, Dunod, Malakoff, 2019-2020.
 26. ROBERT.O, synthèse droit et comptabilité, Dunod, Paris, 2000.
 27. SIMMONS R. (2006), The demand for spectator sports, Edward Elgar, Cheltenham, 2e édition.
 28. TOUCHAIS L. (2000), « Sport spectacle et contrôle de gestion : utopie ou réalité ? (Etude des clubs de football professionnel) », XXIème Congrès National de l'Association Française de Comptabilité, Mai 2000, Angers.
 29. ZOUKOUA E., « la complémentarité des approches théoriques de la gouvernance : application au secteur associatif », janvier 2011.

Articles et lois :

1. Arrêté du 18 Rajab 1431 correspondant au 1 er juillet 2010 fixant le modèle du cahier des charges devant être souscrit par les sociétés et les clubs sportifs professionnels.
2. Art 9 du Décret exécutif n°15-74 du 26 Rabie Ethani 1436 correspondant au 16 février 2015 fixant les dispositions et le statut-type applicables au club sportif amateur.
3. Article 42, 43, 44,46 et 55 du journal officiel de la république algérienne N°52 du 18 aout 2004.
4. Code de commerce Algérien.
5. Jora article n° 42 de la loi 10-01.
6. Joradp art 609 du code de commerce.
7. Joradp article 22 de la loi 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010.

-
8. La décision n° 002 du 04 Février 2016 du ministère des finances, Normes Algériennes d'Audit issues du référentiel international d'audit (ISA), élaboré par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de l'International Fédération of Accountants (IFAC).
 9. La loi 1901, relative au contrat d'association.
 10. Ordonnance n°67/107 de la loi de finance pour 1970.

Thèses :

1. SIAF Fouad, « contribution à l'étude d'un modèle de management relative à la stratégie de gestion », thèse de doctorat, n°112, (2011).
2. AUGÉ B, « La formalisation de la gestion des clubs sportifs : un essai d'observation et D'interprétation », Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Montpellier II (1998).

Sites internet :

1. <http://www.faf.dz/wp-content/uploads/2018/10/4-STATUTS-FAF-25.11.2015-1-1.pdf>
2. <https://cn-cncc.dz/qui-sommes-nous/>
3. <https://legal-doctrine.com/edition/D%C3%A9ontologie-des-experts-comptables-en-Algerie/>
4. <https://uncommissaireauxcomptes.fr/>
5. <https://www.advaloris.ch/nos-services/intelligence-organisationnelle/la-gouvernance-dentreprise>
6. <https://www.aps.dz/sport/102767-foot-financement-des-clubs-professionnels-reactivation-d-un-compte-special-d-affectation>.
7. <https://www.formationfootball.fr/blog/club-de-foot-pro-organisation-structure>
8. <https://www.lexpress.fr/>
9. <https://www.journaldunet.fr/business/dictionnaire-comptable-et-fiscal/1198405-commissaire-aux-comptes-definition/>
10. <https://www.definitions-marketing.com/definition/sponsoring-sportif/>
11. <https://www.lesechos.fr/industrie-services/services-conseils/covid-luefa-veut-lever-7-milliards-deuros-pour-financer-les-clubs-de-foot-europeens-1356294>.

Annexes

Annexes

Annexe n°1

ACCEPTATION DE MANDAT

En application de la résolution de l'Assemblée générale tenue par le club sportif amateur d'Azazga le 24/07/2011 à Azazga

Monsieur Boussaid Ahmed est reconduit en qualité de commissaire aux comptes du club pour les exercices 2011 /2012/ 2013.. et ce , conformément aux dispositions du décret exécutif n°01-351 du 24 correspondant au 10 novembre 1999 portant application des dispositions de l'article 101 de la loi n° 99-11 du 23 décembre 1999 portant loi de finance pour 2000 relatif aux modalités de contrôle de l'utilisation des subventions de l'Etat ou des collectivités locales aux associations et aux organisations .

Le commissaire aux comptes déclare n'être frappé d'aucune incompatibilité prévue par la législation et la réglementation en vigueur.

- Monsieur Ahmed Boussaid
- Numéro d'inscription au tableau de l'ordre : agrément n° 207 du 02/06/1992
- Adresse : rue des chohadas Azazga Tizi ouzou
- Tel : 026 34 15 70..... fax.....

Fait à Azazga le 02.12.2012

Signature précédée de la mention :
« Bon pour acceptation

Annexes

Annexe n°2

CLUB SPORTIF AMATEUR JEUNESSE SPORTIVE AZAZGA

BILAN FINANCIER AU 31/12/X

designation	section foot	section volley	section athletisme	section boxe	section karaté	total generale
recettes						
solde initial	436.98	250,000.00	452,000.00	3,265,981.00	512,630.00	4,481,047.98
CSA/JSA	5,351,023.00	325,129.00	290,001.00	5,880,000.00	300,000.00	12,146,153.00
emprunt	3,149,431.27	-	-	-	-	3,149,431.27
TOTAL RECETTES	8,500,891.25	575,129.00	742,001.00	9,145,981.00	812,630.00	19,776,632.25
depenses						
remboursement dettes et emprunts	1,300,000.00	-	620,394.38	250,000.00	-	2,170,394.38
hébergement et restauration	350,000.00	1,000,000.00	740,672.00	5,900,000.00	123,456.00	8,114,128.00
paiement entraineur joueurs	4,359,222.00	614,000.00	350,129.00	-	456,789.00	5,780,140.00
primes joueurs	933,000.00	-	-	50,000.00	-	983,000.00
equipements materiel	388,377.00	500,900.00	659,820.00	280,750.00	123,456.00	1,953,303.00
médicaux	130,357.05	-	-	30,000.00	-	160,357.05
transports	120,000.00	400,201.00	190,123.00	193,000.00	-	903,324.00
assurance/ligue	35,278.20	123,456.00	98,520.00	15,875.00	54,406.67	327,535.87
vacation de police	43,150.00	200,512.00	-	-	-	243,662.00
engagement ligue	732,870.00	1,234,567.00	-	-	-	1,967,437.00
affiliation ligue	-	-	62,530.00	-	-	62,530.00
divers	108,637.00	-	960.00	5,960.00	-	115,557.00
total depenses	8,500,891.25	4,073,636.00	2,723,148.38	6,725,585.00	758,107.67	22,781,368.30
solde au 31/12/2010	-	- 3,498,507.00	- 1,981,147.38	2,420,396.00	54,522.33	- 3,004,736.05

Annexes

Annexe n° 3

CLUB SPORTIF AMATEUR JEUNESSE SPORTIVE AZAZGA

BILAN FINANCIER AU 31/12/X

designation	2018	2019	2020	2021
recettes				
SUBVENTIONS	200,000.00	6,123,456.00	8,500,000.00	11,320,000.00
DONS	3,500,000.00	123,456,789.00	0	5,150,000.00
SOLDE INITIAL	1,590,123.00	300,000.00	960,123.00	2,502,123.00
BILLETTERIE	-	520,000.00	80,000.00	750,000.00
EMPRUNT	300,000.00	5,300,000.00	4,000,000.00	1,990,000.00
TOTAL RECETTES	1,890,123.00	6,120,000.00	5,040,123.00	5,242,123.00
depenses				
Achats divers	123,456.00	-	620,394.38	8,500,000.00
Primes assurances	123,456.00	1,000,000.00	740,672.00	3,500,000.00
Indemnités/primes	200,000.00	614,000.00	350,129.00	735,000.00
Honoraires avocat	933,000.00	-	-	59,000.00
Equipements materiel	123,456.00	500,900.00	659,820.00	500,000.00
médicals	130,357.05	-	-	143,456.00
transports	120,000.00	1,259,318.00	190,123.00	350,000.00
Remboursement Emprunt				
Versements sections				
Assurance/ligue	35,278.20	123,456.00	900,000.00	126,000.00
Restauration/Hebergement	43,150.00	258,123.00	-	5,210,000.00
Engagement ligue	123,456.00	1,234,567.00	-	2,226,544.00
honoraires CAC				
honoraires comptables	-	-	62,530.00	-
divers	108,637.00	-	960.00	
total depenses	2,064,246.25	4,990,364.00	3,524,628.38	21,350,000.00
solde au 31/12/X	- 174,123.25	1,129,636.00	1,515,494.62	- 16,107,877.00

Annexes

Annexe n°4

CLUB SPORTIF AMATEUR /JSA

AZAZGA AZAZGA
N° D'IDENTIFICATION:

EDITION DU: 28/09/X
EXERCICE: 01/01/X AU 31/12/X
PERIODE DU: 01/01/X AU 31/12/X

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET X
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou n					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrainsx					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT					
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courant					
Trésorerie		5,252,000.25		5,252,000.25	
TOTAL ACTIF COURANT		5,252,000.25		5,252,000.25	
TOTAL GENERAL ACTIF		5,252,000.25		525,000.25	

Annexes

Annexe n° 5

CLUB SPORTIF AMATEUR /JSA

AZAZGA AZAZGA
N° D'IDENTIFICATION:

EDITION DU: 31/12/X
EXERCICE: 01/01/X AU 31/12/X
PERIODE DU: 01/01/X AU 31/12/X

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluationx			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)			
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		-	
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		40,123,456.00	
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		40,123,456.00	
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		50,123,456.00	
Impôts			
Autres dettes			
Trésorerie passif			
TOTAL III		50,123,456.00	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		90,246,912.00	

Table des illustrations

Table des illustrations

Liste des illustrations

Illustration N°1 : top 5 revenus de sponsoring et de merchandising en Europe à l'an 2015	62
Illustration N°2 : top 5 des revenus de droits TV en Europe à l'an 2015.....	63
Illustration N°3 : top 5 des revenus de billetterie en Europe en 2015	64
Illustration N°4 : classification des revenus des clubs de 1ere division en Europe en 2015	65

Liste des figures

Figure N° 1 : La nomination du CAC	11
Figure N°2 : Organigramme basique de club	41
Figure N°3 : Organigramme selon l'approche anglaise	42
Figure N°4 : Organigramme selon l'approche sud-européenne.....	43
Figure N°5 : Les trois K (C) de l'industrie du football : capital joueurs, capital club et capital supporters.....	49

Liste des Schémas

Schéma N°1 : Organisation du Football en Algérie	46
Schéma N°2 : Structure d'un club sportif professionnel (cas d'une SSPA)	46
Schéma N°3 : Structure d'un club sportif Amateur (CSA)	47
Schéma N°4 : Organigramme du cabinet du Commissaire aux comptes	76

Table des illustrations

Liste de tableaux

Tableau N°1 : Schéma de l'évolution de l'organisation sportive : les différents états du système sportif	32
Tableau N°2 : Evolution des subventions.....	82
Tableau N°3 : Evolution des dons.....	83
Tableau N°4 : Evolution de la billetterie	83
Tableau N°5 : Evolution des emprunts.....	84
Tableau N°6 : Evolution des recettes du club durant 4 années	84

Liste des abréviations

AG : Assemblée Générale

ANC : Actif Net Comptable

ANCC : Actif Net Comptable Corrigé

APC : Assemblée Populaire Communale

APW : Assemblée Populaire Wilaya

CA : Conseil d'Administration

CAC : Commissaire Aux Comptes

CAS : Compte Spécial d'Affectation

CCCP : Commission de Contrôle des Clubs Professionnels

CIO : Comité International Olympique

CNC : Conseil National de la Comptabilité

CNCC : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

CPNE : Capitaux permanents nécessaires à l'exploitation

CRCC : Conseils Régionaux des Commissaires aux Comptes

CSA : Club Sportif Amateur

DCGF : Direction de Contrôle et de Gestion Financière

DNACG : Direction Nationale d'aide et de Contrôle de Gestion

ENTV : Entreprise Nationale de la Télévision

ETRHB : Entreprise des Travaux Routiers, Hydrauliques et Bâtiments

Table des illustrations

FAF : Fédération Algérienne de Football

FIFA : Fédération Internationale de Football Association

GW : Good Will

IAS : International Accounting Standard (Les Normes Comptables Nationales)

ISO : Organisation Internationale de Normalisation

JSA : Jeunesse Sportive d'Azazga

LFP : Ligue de Football Professionnel

LNFA : Ligue Nationale de Football Amateur

MJS : Ministère de la Jeunesse et des Sports

MMMMG : Médias, Magnats, Merchandising, Marché Global

NAA : Normes Algériennes Audit

OMS : Office Municipale de Sport

PSG : Paris Saint-Germain

SSPA : Société Sportive Par Action

SSSL : Spectateurs, Subventions, Sponsoring Local

UEFA : Union Européenne de Football Association

Unicef : Fond des Nations Unies pour l'enfance

Vr : Valeur du Club

Table des matières

Table des matières

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Sommaire

Introduction générale01

Chapitre I : Le cadre conceptuel de l'audit légal

Introduction du chapitre04

Section1 : Commissaire aux comptes : définitions et organisation05

1.1 Définitions du commissaire aux comptes05

1.2 L'exercice de la profession du commissariat aux comptes en Algérie06

1.2.1 Les textes et normes régissant le contrôle légal des comptes en Algérie06

1.2.2 Les personnes et entités assujetties au contrôle légal07

1.3 L'organisation et le contrôle de la profession du contrôle légal07

1.3.1 Le Conseil National de la Comptabilité (CNC)08

1.3.2 La chambre nationale et les conseils régionaux des commissaires aux comptes (CRCC)08

1.3.3 Les modalités d'exercice de la profession du commissaire aux comptes08

Section 2 : La mission du CAC09

2.1 Les conditions de désignation du CAC09

2.1.1 Conditions préalables09

2.1.2 Les agréments09

2.1.3 Le serment10

2.1.4 Inscription aux tableaux des organes de professions10

2.2 La nomination du CAC11

2.2.1 La nomination par les statuts11

2.2.2 Nomination par décision de justice12

2.2.3 Nomination par l'assemblée générale12

2.3 Responsabilités du CAC12

2.3.1 Responsabilité Civile13

2.3.2 Responsabilité Pénale13

2.3.3 Responsabilité disciplinaire15

2.4 Les incompatibilités et interdictions des CAC15

2.4.1 Incompatibilités des CAC16

Table des matières

2.4.1.1 Incompatibilités prévues par le législateur.....	16
2.4.1.2 Incompatibilité prévues par le code de commerce Algérien.....	16
2.4.2 Interdictions des CAC	17
2.5 Obligations et droits du CAC	18
2.5.1 Les obligations du CAC	18
2.5.1.1 Les obligations générales du CAC	18
2.5.1.2 Les obligations du CAC dans ses rapports avec la chambre nationale du CAC et le Conseil national de la comptabilité	18
2.5.1.3 Les obligations du CAC dans ses rapports avec ses pairs	19
2.5.1.4 Les obligations relatives à l'encadrement des stagiaires	19
2.5.2 Les droits du CAC.....	19
2.5.2.1 Droit à la perception des honoraires	19
2.6 La cessation des fonctions du CAC	20
Section 3 : Déroulement de la mission CAC	21
3.1 La démarche d'auditeur légal	21
3.1.1 Acceptation de la mission.....	21
3.1.2 Prise de connaissance générale de l'entité.....	21
3.1.2.1 Risque d'audit	22
3.1.2.1.1 Le risque d'anomalies significatives dans les comptes	22
3.1.2.1.2 Le risque de non-détection de ces anomalies	23
3.1.3 Appréciation du contrôle interne.....	23
3.1.4 Contrôle des comptes.....	24
3.1.4.1 Techniques de contrôle des comptes	24
3.1.5 Travaux de fin de mission et rédaction.....	25
3.1.6 Rédaction d'un rapport d'audit	26
3.1.6.1 Certification sans réserves	27
3.1.6.2 Certification avec réserve	27
3.1.6.3 Refus de certification.....	27
Conclusion du chapitre	28
Chapitre II : Cadre structurel et économique des associations sportives	
Introduction du chapitre.....	29
Section 1 : Fonctionnement des clubs sportifs.....	30
1.1 Evolution des associations sportives	30
1.1.1 Evolution des associations sportives en Europe	30
1.1.2 Evolution des associations sportives en Algérie	33
1.1.3 L'arrivée du professionnalisme en Algérie	35
1.2 Les partenaires d'une association sportive.....	36

Table des matières

1.2.1 Les partenaires publics.....	36
1.2.2 Les partenaires privés économiques	38
1.3 Analyse de la Structure et de l'organisation d'un club de football	40
1.3.1 Structure et organigrammes des clubs de football en Europe	40
1.3.2 Structure et organisations des clubs de football en Algérie	44
1.3.2.1 Classification des clubs de football.....	44
1.3.2.2 Les Ligues de Football	45
1.3.2.3 La fédération Algérienne de football (FAF)	45
1.3.2.4 Le Comité olympique des Sports	45
1.4 La gouvernance dans l'organisation sportive.....	47
1.4.1 Les approches de la gouvernance	48
1.4.1.1 L'approche actionnariale.....	48
1.4.1.2 L'approche partenariale	49
1.4.2 Les parties prenantes au sein d'un club de football	51
1.4.3 Les mécanismes de gouvernance au sein des clubs de football	51
1.4.3.1 le conseil d'administration	52
1.4.3.2 Le bureau	52
1.4.3.3 L'assemblée Générale	53
Section 2 : Financement des clubs sportifs	54
2.1 Les sources de financement des clubs de football	54
2.1.1 Les subventions	55
2.1.2 Le parrainage et le mécénat sportif	57
2.1.2.1 Le parrainage ou Sponsoring	57
2.1.2.2 Le mécénat sportif	60
2.1.3 Le Merchandising.....	60
2.1.4 Les droits télévisuels	62
2.1.5 Les recettes de billetteries.....	64
2.2 Les dépenses d'un club de football	66

Table des matières

Section 3 : Valorisations des actifs d'un club de football	68
3.1 Les actifs au sein d'un club de Football	68
3.1.1 Les actifs immatériels	68
3.1.2 Les actifs matériels	70
3.2 Les méthodes d'évaluation des actifs d'un club sportif de Football	70
3.2.1 La méthode de Capitalisation Boursière	70
3.2.2 La méthode du GOODWILL	70
3.2.3 Méthode d'évaluation fondée sur la valeur patrimoniale	71
Conclusion du chapitre	72
Chapitre III : Evaluation d'un club de football à travers l'audit légal : cas pratique	
Introduction du chapitre	74
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil	74
1.1 Références professionnelles du fondateur.....	74
Section 2 : Déroulement de la mission du CAC et évaluation du club de Football « JSA »...	77
2.1 Mission du CAC	77
2.1.1 Prise de connaissance du club	77
2.1.2 Evaluation du contrôle interne	78
2.1.2.1 Cycle achats-fournisseurs.....	79
2.1.2.2 Cycle trésorerie.....	79
2.1.2.3 La révision des comptes	79
2.2 Evaluation de la JSA section Football à travers le CAC	80
2.3 Rédaction des rapports	85
2.3.1 Rapport général	86
2.3.2 Les rapports spéciaux	87
Conclusion du chapitre	88

Table des matières

Conclusion générale.....	89
Bibliographie	92
Annexes	96
Liste des figures	101
Liste des illustrations	101
Liste des schémas	101
Liste des abréviations	102
Liste des tableaux	102
Résumé	

Résumé

L'audit légal est une activité obligatoire orientée vers l'environnement d'une entité privée ou publique, ses modalités d'interventions, sa finalité et sa périodicité sont déterminées par des critères légaux et réglementaires. A travers la mission légale confiée par le législateur, le commissaire aux comptes, comme étant un professionnel compétent et indépendant, a pour mission habituelle la certification de la sincérité, la régularité et l'image fidèle des états financiers.

La réussite d'une mission d'audit comptable et financier est conditionnée par l'utilisation d'outils appropriés, d'une méthodologie rigoureuse.

Dans le présent travail, nous avons tenté de mettre en place nos connaissances théoriques sur le plan professionnel suivant la démarche globale d'une mission du commissariat aux comptes ainsi l'évaluation du club sportif amateur à travers ce dernier.

Evaluer un club sportif est une opération complexe et délicate en raison de la multiplicité des facteurs quantitatifs et qualitatifs susceptibles d'être pris en considération, ainsi, la non-disposition des méthodes d'évaluation appliquées en Algérie.

De ce fait, nous avons opté à utiliser une méthode propre à nous-mêmes, sur laquelle on a pu évaluer le club sportif amateur CSA/JSA.

Le but de cette évaluation reste la détermination d'une fourchette de valeur qui servira de base pour la négociation entre les différents acteurs et dirigeants de l'évaluation pour la détermination d'un prix accepté par toutes les parties.

En synthèse, l'audit légal demeure une mission de confiance et de sincérité réalisée dans un cadre éthique irréprochable.

Mots clés : Audit légal, CAC, Evaluation d'un club sportif.

Abstract

The legal audit is an obligatory activity directed towards the environment of the company, its methods of interventions, its finality and its periodicity are determined by legal and regulatory criteria.

Through the legal mission entrusted by the legislator, the auditor, as being a Professional competent and independent, has the usual role, the certification of truthfulness, the regularity and the faithful image of the financial statements.

The success of auditing mission is related to the good planning, nadding for this, the auditor uses efficient way, appropriate tools, and rigorous methodology. The present work describes the external audit of a theoretical and practical perspective.

Evaluating a sports club is a complex and delicate operation due to the multiplicity of quantitative and qualitative factors likely to be taken into consideration, as well as the lack of evaluation methods applied in Algeria.

Therefore, we opted to use a method specific to ourselves, on which we were able to evaluate the amateur sports club CSA / JSA.

The purpose of this evaluation remains the determination of a value range which will serve as a basis for negotiation between the various actors and managers of the evaluation for the determination of a price accepted by all parties.

In summary, the legal audit remains a mission of trust and sincerity carried out in an irreproachable ethical framework.

Key word: legal audit, auditor, evaluation of a sports club.