



**HAL**  
open science

## Les spécificités liées à l'audit d'un club de rugby professionnel

Alexis Gadiollet

► **To cite this version:**

Alexis Gadiollet. Les spécificités liées à l'audit d'un club de rugby professionnel. Gestion et management. 2013. dumas-00933932

**HAL Id: dumas-00933932**

**<https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-00933932>**

Submitted on 21 Jan 2014

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



# MEMOIRE DE STAGE

## LES SPECIFICITES LIEES A L'AUDIT D'UN CLUB DE RUGBY PROFESSIONNEL



**Présenté par : GADIOLLET Alexis**

**Nom de l'entreprise : KPMG**

**Tuteur entreprise : BAUMANN Jean-Marc**

**Tuteur universitaire : GONTHIER Nathalie**

**Master 2 finance  
Spécialité contrôle, comptabilité et audit  
2012 - 2013**

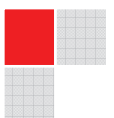


**upmf**  
Grenoble  
Université Pierre-Mendès-France  
Sciences sociales & humaines

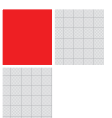
Avertissement :

L'IAE de Grenoble, au sein de l'Université Pierre-Mendès-France, n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les mémoires des candidats aux masters en formation initiale : ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

Tenant compte de la confidentialité des informations ayant trait à telle ou telle entreprise, une éventuelle diffusion relève de la seule responsabilité de l'auteur et ne peut être faite sans son accord.



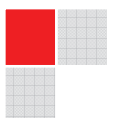
# REMERCIEMENTS



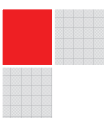
Je tiens à remercier en premier lieu, toute l'équipe du cabinet KPMG pour m'avoir accueilli et pour m'avoir si facilement intégré.

Je tiens également à remercier tout particulièrement et à témoigner ma reconnaissance aux personnes suivantes, pour cette expérience très enrichissante et intéressante qu'ils ont pu me faire vivre au cours de ces cinq mois de stage :

- ✘ Messieurs Jean Marc BAUMANN, mon tuteur de stage et Guy VALDENAIRE tous deux experts comptable, commissaire aux comptes et associés du cabinet KPMG qui m'ont accueilli au sein de leur bureau à Meylan. Cette expérience a été pour moi très formatrice et la confiance qu'ils m'ont accordée très motivante. Je les remercie également de m'avoir permis de travailler en autonomie et d'avoir accueilli mon travail et remarques avec intérêt.
- ✘ Tout le personnel du cabinet d'expertise comptable/commissaire aux comptes KPMG pour leur bonne humeur, leur accueil sympathique, leur professionnalisme ainsi que pour m'avoir accordé toute leur confiance et fait partager leurs expériences.
- ✘ Je tiens à remercier toutes les personnes m'ayant apporté leur aide dans la rédaction de mon mémoire.
- ✘ L'ensemble du corps professoral de l'IAE Grenoble pour les cours très enrichissants et pour les connaissances qu'ils m'ont apporté tout au long de ces deux années de formation et plus particulièrement Madame Nathalie Gonthier-Besacier, responsable pédagogique de mon stage de fin d'études, pour son aide dans la rédaction de ce mémoire.



# PREAMBULE



Actuellement en 2<sup>ème</sup> année de « *Master finance comptabilité* », spécialité contrôle comptabilité audit, j'ai souhaité réaliser mon stage de fin d'études dans un cabinet d'experts comptable/commissaires aux comptes afin d'évoluer dans un environnement correspondant au mieux à mes perspectives professionnelles.

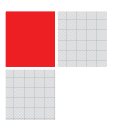
J'ai donc eu le plaisir et la chance d'effectuer, durant 5 mois, mon stage au sein du cabinet KPMG à Meylan, au contact d'une équipe de collaborateurs enthousiastes et compétents.

KPMG est un cabinet international d'expertise comptable, d'audit et de conseils aux entreprises faisant parti du cercle prestigieux des « Big Four » c'est-à-dire les quatre cabinets les plus importants et les plus influents au monde.

Le cabinet KPMG est né de la fusion en 1986 des groupes Klynveld Main Goerdeler (KMG) et Peat Marwick International (PMI). Actuellement KPMG international est présent dans 156 pays et regroupe 152 000 collaborateurs. En France, l'entité KPMG a pour origine la société anonyme fiduciaire de France créée en 1922. Aujourd'hui, le cabinet possède des bureaux dans plus de 200 villes françaises, regroupés en direction régionale, et compte près de 8 000 salariés.

Le cabinet est organisé en 3 pôles de compétences distincts liés à une segmentation de la clientèle. D'une part, le secteur audit « grands comptes » qui bénéficie d'une clientèle telle que les sociétés françaises cotées en bourse ainsi que des filiales étrangères installées en France. KPMG est commissaire aux comptes de 20 000 grandes entreprises en France dont 12 sociétés du CAC 40 (EADS, Saint Gobain, Vinci...). D'autre part, KPMG offre de multiples services (conseils, audit, expertise comptable...) de la gestion quotidienne à l'organisation d'évènements exceptionnels aux entreprises de plus petites tailles, de la PME importante aux professions libérales en passant par les artisans et les acteurs de l'économie sociale et solidaire. Ce second pôle de compétences est appelé « KPMG Entreprises ». Enfin, le 3<sup>ème</sup> secteur d'activité du cabinet est nommé « Advisory », c'est un service spécialisé en conseil aux grandes entreprises attachées aux problématiques liées à la gestion des risques et à la gouvernance mais également en matière de croissance et de performance.

Le stage que j'ai pu effectuer s'est déroulé au sein du bureau « KPMG Entreprises » de Meylan et plus spécialement dans le service audit « marché national ».

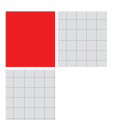


Le bureau compte environ 80 collaborateurs dont 15 personnes dédiées à l'audit « grands comptes », 25 personnes intervenant en commissariat aux comptes et en expertise comptable pour les sociétés de taille moyenne et enfin 40 salariés accompagnant les plus petites entreprises dans la gestion quotidienne. Le pôle de commissariat aux comptes pour les moyennes entreprises que j'ai intégré se compose de deux associés, trois managers, huit seniors, sept juniors et deux assistantes de direction. Par ailleurs, le secteur compte 8 personnes diplômées en expertise comptable et commissariat aux comptes.

Grâce à une très bonne notoriété, KPMG bénéficie d'une clientèle très variée. On peut distinguer deux secteurs principaux : le secteur marchand et le secteur non marchand. Durant mon stage, j'ai eu la possibilité de découvrir cette diversité au cours de multiples missions au sein de groupes industrielles, de concessions automobiles, d'associations, d'établissements de santé... Cette diversité présente un réel intérêt pour le métier car les problématiques sont nombreuses et complexes.

Mes missions se sont déroulées exclusivement en commissariat aux comptes et j'ai pu ainsi apprécier les différentes qualités que doit posséder tout bon collaborateur. Le travail de contrôle des comptes de l'auditeur s'articule autour de grands cycles regroupant les différents postes du compte de résultat et du bilan. J'ai ainsi pu travailler sur la totalité des cycles comme par exemple les fournisseurs, les emprunts, les immobilisations, les clients et le personnel. Par ailleurs, j'ai pu appréhender tout le travail en amont du contrôle des comptes comme la planification, les circularisations mais également une partie du travail en aval, comme le contrôle de l'annexe et du rapport de gestion... Chaque société possède des caractéristiques diverses et l'auditeur doit pouvoir appréhender les différents aspects de la société.

J'ai décidé d'effectuer mon mémoire sur le thème des spécificités liées à l'audit des clubs professionnels de rugby. En effet, ce sujet m'est très vite apparu comme une évidence, d'une part car les problématiques dans ce type d'entité sont nombreuses et très intéressantes et d'autre part, car je suis un passionné de ce sport et prête un très grand intérêt à l'économie de cette discipline.





# TABLE DES MATIERES

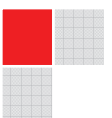
<b>REMERCIEMENTS .....</b>	<b>2</b>
<b>PREAMBULE .....</b>	<b>4</b>
<b>TABLE DES MATIERES .....</b>	<b>7</b>
<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>9</b>
<b>PARTIE1 : L'ENVIRONNEMENT JURIDIQUE ET ECONOMIQUE D'UN CLUB DE RUGBY PROFESSIONNEL .....</b>	<b>13</b>
I.    UN ENVIRONNEMENT JURIDIQUE PARTICULIER .....	14
1. <i>De l'amateurisme au professionnalisme</i> .....	14
a.    Le fonctionnement d'une structure amateur .....	14
b.    Le passage à un statut professionnel .....	15
2. <i>Les différents types de sociétés au choix des clubs</i> .....	17
a.    La société anonyme sportive professionnelle (S.A.S.P.) .....	17
b.    Les autres formes de société .....	18
3. <i>La définition des relations entre l'entité amateur et la structure professionnelle</i> .....	20
a.    Le document de référence : la convention .....	20
b.    Les missions des deux entités .....	21
II.   L'ANALYSE DES DIFFERENTS TYPES DE RECETTES POUR UN CLUB DE RUGBY .....	22
1. <i>Les produits de types compétition</i> .....	23
a.    Les contrats de sponsoring ou de partenariats .....	23
b.    Les droits de retransmission télévisés .....	25
c.    La billetterie et les abonnements .....	26
d.    Les autres produits d'exploitation .....	27
2. <i>Les produits de types mutation</i> .....	29
III.  LA DNACG : ORGANISME DE CONTROLE DES CLUBS DE RUGBY PROFESSIONNELS .....	30
1. <i>L'organisation de la DNACG</i> .....	31
a.    Le conseil supérieur de la DNACG .....	31
b.    La commission de contrôle des championnats fédéraux .....	32
c.    La commission de contrôle des championnats professionnels .....	33
2. <i>Les obligations liées au règlement particulier de la DNACG pour un club professionnel</i> .....	34
a.    Obligations générales .....	34
b.    Obligations en matière de publication de documents .....	34
<b>PARTIE 2 : LES SPECIFICITES LIEES A L'AUDIT D'UN CLUB DE RUGBY PROFESSIONNEL .....</b>	<b>36</b>
I.    DEMARCHE DE L'AUDITEUR LEGAL .....	37
1. <i>La mission de l'auditeur</i> .....	37
a.    Les objectifs et les finalités .....	37
b.    Déroulement de la mission .....	38
c.    L'approche par les risques .....	39
2. <i>Les droits et obligations du commissaire aux comptes</i> .....	40
a.    Les droits du CAC .....	40
b.    Les obligations du CAC .....	41
II.   L'AUDIT DES CONTRATS DE SPONSORING .....	42
1. <i>L'appréciation du contrôle interne</i> .....	43



a.	Le déroulement du contrat de sponsoring.....	43
b.	L'étude du contrôle interne par le commissaire aux comptes.....	43
2.	<i>Les procédures d'audit mises en place</i> .....	44
a.	Les postes audités.....	45
b.	Les tests effectués.....	45
III.	LES INDEMNITES DE MUTATION.....	48
1.	<i>L'évolution de la réglementation comptable française et internationale</i> .....	48
a.	Une définition précise des indemnités de mutation.....	48
b.	Le nouveau traitement comptable des indemnités de mutation versées : la comptabilisation a l'actif.....	51
2.	<i>L'audit des indemnités de mutation</i> .....	54
	<b>CONCLUSION</b> .....	<b>58</b>
	<b>BIBLIOGRAPHIE</b> .....	<b>61</b>
1.	<i>Textes de référence législatifs et réglementaires</i> .....	61
2.	<i>Ouvrages, revues, articles et études</i> .....	61
3.	<i>Sites internet</i> .....	62
4.	<i>Documents pédagogiques</i> .....	62
	<b>ANNEXES</b> .....	<b>63</b>
	LISTES DES ANNEXES.....	64
	Annexe 1 : Comparaison entre les différentes formes de sociétés commerciales pour les clubs de rugby professionnels.....	65
	Annexe 2 : L'évolution du chiffre d'affaires (moyenne par club du TOP 14 en milliers €).....	66
	Annexe 3 : L'évolution des produits de sponsoring (moyenne par club du TOP 14 en milliers €).....	67
	Annexe 4 : La répartition des recettes de sponsoring des clubs par type de support publicitaire(en milliers €).....	68
	Annexe 5 : La répartition des versements de la ligue nationale de rugby aux clubs de TOP 14 (en milliers €).....	69
	Annexe 6 : L'évolution des versements de la LNR aux clubs de TOP 14 (en milliers €).....	70
	Annexe 7 : L'évolution de l'affluence moyenne par match de TOP 14 (nombre de spectateurs payant) hors phases finales.....	71
	Annexe 8 : L'évolution moyenne des recettes matchs (billetterie + abonnements VIP) par club de TOP 14 (en milliers €).....	72
	Annexe 9 : Répartition du public par catégorie de spectateurs.....	73
	Annexe 10 : Le détail de la contribution moyenne par club de TOP 14 des collectivités locales en 2010-2011 (en milliers €).....	74
	Annexe 11 : Schéma descriptif du fonctionnement de la DNACG.....	75
	Annexe 12 : Le déroulement de la démarche d'audit du commissaire aux comptes.....	76
	Annexe 13 : Récapitulatif des objectifs d'audit.....	77
	Annexe 14 : Tableau récapitulatif de l'indemnité de formation à verser.....	78
	<i>Résumé du mémoire</i> :.....	79
	<i>Liste des mots clés</i> :.....	80



# INTRODUCTION

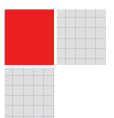


Le secteur sportif professionnel est un secteur particulier qui nécessite des connaissances spécifiques et un attrait particulier. A partir des années 1990, le secteur sportif professionnel a connu un essor sans précédent, avec le sport roi en tête : le football. En effet, les sports professionnels en Europe ont subi une mutation en passant d'un modèle d'organisation et de financement reposant sur des recettes de spectacle, des subventions et des sponsors mobilisés à un niveau local, à un modèle où les médias, les marchés, le merchandising et bien sûr les riches propriétaires ont une influence considérable. Le sport s'est mondialisé et les objectifs et les enjeux évoluent à cause d'une concurrence accrue ; mais le rugby offre également de nouvelles perspectives.

Dans cette nouvelle expansion économique le rugby joue un rôle de plus en plus important. Néanmoins, la discipline professionnelle est encore très jeune puisque le statut professionnel de ce sport date de 1995. Ce sport n'est encore qu'aux prémices de la transition vers un modèle de gestion apparenté aux firmes internationales. Néanmoins, la libéralisation du marché des transferts et des salaires a entraîné un afflux de joueurs étrangers venant de l'Hémisphère Sud (Argentine, Australie, Nouvelle Zélande, Iles Samoa ou Iles Fidji) ou de l'Europe de l'Est (Géorgie, Roumanie...) ce qui est une avancée considérable dans la mondialisation de ce sport.

Le sport en France est géré par des fédérations à qui l'Etat, en l'occurrence le Ministère des Sports, a délégué de nombreuses compétences. Lorsque des compétitions professionnelles sont organisées, les fédérations délèguent à leur tour leurs compétences aux différentes ligues ; c'est le cas notamment dans le rugby. La Ligue Nationale de Rugby est une instance qui gère organise et administre tant sur le plan financier que sportif les compétitions professionnelles en France (TOP 14, Pro D2). Les clubs professionnels doivent leur statut à leur participation aux compétitions professionnelles mais il est indispensable de garder à l'esprit que ces clubs reposent sur des associations sportives gérant la partie amateur du club.

Le commissaire aux comptes (CAC) est amené à intervenir dans les clubs professionnels dans le cadre de sa mission légale. Ainsi, il va émettre une opinion sur les états financiers sur la base de diligences très précises.



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

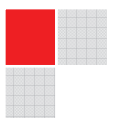
- ✘ validation des diligences préalables et notamment le respect des règles déontologiques ;
- ✘ planification de la mission d'audit (établissement du plan de mission et des programmes de travail) ;
- ✘ prise de connaissance de l'entité et son environnement, des éléments de contrôle interne pertinents 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.

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.

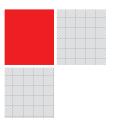
Dans le sport professionnel notamment dans le rugby, le CAC est amené à appréhender diverses spécificités qui rendent sa mission délicate. Ses particularités regroupent principalement d'une part, les contrats de sponsoring, source principale de financement pour les clubs de rugby, qui peuvent contenir 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. Enfin, les obligations des clubs de rugby liés au contrôle de la Direction Nationale d'Aide et de Contrôle de Gestion (DNACG) nécessitent pour le CAC des tâches complémentaires.

De ce fait, nous pouvons nous interroger sur l'influence des spécificités des clubs de rugby professionnels sur la mission d'audit légal du commissaire aux comptes.

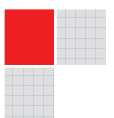
Afin de donner une réponse précise et pertinente à cette problématique, nous traiterons le sujet sous deux axes. Dans un premier temps, nous analyserons l'environnement juridique et économique des clubs professionnels de rugby. Cette première partie est essentielle afin de



comprendre et appréhender l'environnement dans lequel le commissaire aux comptes va intervenir. Dans un second temps, nous expliquerons le déroulement de la mission d'audit légale du commissaire aux comptes puis étudierons la démarche adoptée par le CAC face aux diverses spécificités liées à l'audit d'un club de rugby professionnel.



# **PARTIE1 : L'ENVIRONNEMENT JURIDIQUE ET ECONOMIQUE D'UN CLUB DE RUGBY PROFESSIONNEL**



## I. UN ENVIRONNEMENT JURIDIQUE PARTICULIER

Le rugby mais le monde du sport en général repose sur un modèle juridique et économique particulier. Ces modèles ont particulièrement évolué durant la dernière décennie et ont obligé le législateur à s'adapter à ces changements permanents. La loi n°99-1124 du 28 décembre 1999 a institué une nouvelle forme de société : la société anonyme sportive professionnelle (SASP). Cette forme de société est la structure juridique la plus utilisée en TOP 14 et PRO D2. Néanmoins, la loi oblige de conserver l'association dite « support » pour la gestion de la partie amateur du club. Nous verrons à travers cette partie, les obligations liées au statut professionnel à travers le choix d'une structure juridique adaptée et les relations liant la partie professionnelle du club et la partie amateur.

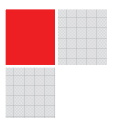
### 1. DE L'AMATEURISME AU PROFESSIONNALISME

#### A. LE FONCTIONNEMENT D'UNE STRUCTURE AMATEUR

Les clubs évoluant dans les niveaux inférieurs à la PRO D2 possèdent un statut d'amateur. Ils évoluent sous un statut associatif régi par des textes appelés « statuts ». L'article 1<sup>er</sup> de la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901 énonce les objectifs d'une association. Il doit s'agir d'un projet collectif ou le partage des bénéfices est interdit. Les statuts fixent les règles de fonctionnement de l'association et déterminent les conditions pour être membres, la présence d'organes de direction (Conseil d'Administration et bureau), l'organisation de l'Assemblée Générale, les pouvoirs du Président ainsi que les ressources financières de l'association.

Chaque instance possède des missions précises :

- ✘ l'Assemblée Générale est l'organe souverain de l'association. Sa composition peut être fixée par les statuts et à défaut elle rassemble tous les membres de l'association. Elle a un droit de contrôle et de gérance sur la vie associative du club.





- ✘ La constitution du Conseil d'Administration n'est pas obligatoire ; ses missions sont définies par les statuts mais il gère au minimum la gestion courante de l'association.
- ✘ Le bureau réunit les membres les plus importants de l'association. Ces membres sont élus par le Conseil d'Administration et regroupe un Président, un trésorier et un secrétaire.
- ✘ Enfin, un représentant de l'association est obligatoirement désigné ; il doit être une personne physique qui va représenter l'association notamment d'un point de vue administratif.

La loi insiste sur le fait que la gestion de l'association doit s'effectuer de manière désintéressée par les organes de direction. Cette gestion doit alors se faire selon trois règles précises :

- ✘ la gestion et l'administration doit s'effectuer à titre bénévole ;
- ✘ la distribution des bénéfices est interdite, néanmoins l'association peut réaliser des excédents qui seront alors affectés aux activités de l'association ;
- ✘ en cas de dissolution de l'association, l'actif n'est pas distribuable et doit être donné à un autre organisme à but non lucratif.

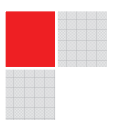
Par ailleurs, un règlement intérieur de l'association sportive est obligatoire lorsqu'elle reçoit des fonds publics. Ce règlement permet de préciser le fonctionnement de l'association.

Les clubs de rugby amateurs fonctionnent tous par le biais d'une association déclarée. Pour participer aux différentes compétitions sportives, ces clubs doivent être affiliés aux fédérations et posséder des licences délivrées par celle-ci. D'autre part, ces clubs disposent d'agrément délivrés par le Ministère des Sports qui permettent d'obtenir des aides de l'Etat.

Néanmoins, le statut associatif possède certaines limites surtout lorsqu'un club sportif évolue vers un statut professionnel.

## B. LE PASSAGE A UN STATUT PROFESSIONNEL

Le modèle d'organisation du sport en France ne fait pas de distinction entre le sport amateur et le sport professionnel : c'est un modèle unitaire. Néanmoins, il était indispensable de



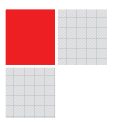
déterminer un périmètre et un contour du sport professionnel en France car il nécessite une approche spécifique et particulière en matière juridique, économique, financière et sociale.

Le Ministère des Sports à identifier deux approches pour définir ce périmètre :

- ✘ la première approche vise à identifier les sportifs évoluant au plus haut niveau de leur sport et qui vivent de leur revenus sportifs et associés (rémunérations de compétitions, contrats de partenariat...). Ces sportifs ont souvent le statut de travailleurs indépendants.
- ✘ La seconde approche définit le sport professionnel en France comme une division du sport fédéral. C'est l'activité fédérale qui englobe un secteur de pratique professionnel, tel est le cas pour le rugby. Par exemple : c'est la fédération qui va fixer le périmètre de ce sport professionnel et préciser les compétitions ouvertes aux professionnels. Ces compétitions en France sont le championnat de Pro D2 et de TOP 14. Les sportifs exerçant leur discipline dans ces deux compétitions revêtiront le statut de professionnels et seront souvent salariés du club.

Par le biais de l'article L 132-1 du Code du Sport, les fédérations vont pouvoir créer une entité à qui elles délègueront leurs compétences en matière de sport professionnel : ce sont les ligues professionnelles. Une convention entre la fédération et la ligue professionnelle va déterminer les relations entre ces deux entités et leurs missions respectives.

La participation aux compétitions professionnelles n'oblige pas légalement la constitution d'une structure juridique commerciale pour le club. Néanmoins, l'article L. 122-1 du Code du Sport prévoit que les associations sportives dont les recettes de manifestations payantes ou dont les rémunérations de sportifs professionnels dépassent un certain seuil (fixé, actuellement, à 1,2 millions d'€ et 0,80 millions d'€) ont l'obligation de constituer une société commerciale pour gérer la partie professionnelle de la discipline. On se rend bien compte que ces seuils sont relativement bas quand on remarque que la masse salariale moyenne d'un club de Pro D2 est de 2 millions d'euros. Ces seuils ont été établis à ce niveau pour que tout les clubs participant aux compétitions de 1<sup>ère</sup> et 2<sup>ème</sup> division possède le statut professionnel. Néanmoins, certains clubs de championnat de fédéral possèdent une société commerciale comme par exemple en cas de rétrogradation sportive, la loi ne prévoit pas la



dissolution automatique de la structure professionnelle. Dans ce cas là, cette structure peut coexister avec l'association sportive. On peut donc remarquer que la limite entre l'amateurisme et le professionnalisme reste relativement floue. C'est pourquoi, certains membres de la fédération française de rugby ont proposé la création d'un championnat intercalaire entre le fédéral et la Pro D2 qui serait le lien entre le sport professionnel et le sport amateur.

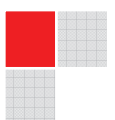
## 2. LES DIFFERENTS TYPES DE SOCIETES AU CHOIX DES CLUBS

Les clubs de rugby français ont l'obligation de créer une société commerciale pour gérer la partie professionnelle de leur activité dès lors qu'ils dépassent certains seuils cités précédemment. Néanmoins, la loi offre différentes possibilités concernant la forme juridique de cette future structure ; il est donc indispensable de comprendre les similitudes ainsi que les différences de chacune des formes juridiques. Par ailleurs, le choix de la forme juridique de la société n'est pas définitif et la transformation reste possible

### A. LA SOCIETE ANONYME SPORTIVE PROFESSIONNELLE (S.A.S.P.)

La loi n°99-1124 du 28 décembre 1999, qui a fait évoluer très concrètement l'organisation des activités physiques et sportives, a de plus permis aux clubs sportifs français professionnels d'adapter leur statut aux nouvelles conditions financières du sport professionnel de haut niveau en Europe. Cette loi a permis la création de la Société Anonyme Sportive Professionnelle qui est aujourd'hui la forme juridique la plus répandue dans les clubs sportifs professionnels. Cette forme de société se rapproche du fonctionnement de la Société Anonyme « traditionnelle » mais elle est soumise à des obligations propres telles que l'adoption de statuts types définis par le Conseil d'Etat et l'obligation d'organiser les relations avec l'association « support » par le biais d'une convention. En effet, la SASP ne peut exister sans une association support.

Cette forme de société à l'inverse des autres formes juridiques peut permettre la distribution de dividendes et la rémunération de ces dirigeants. Son accès au capital est libre étant donné que l'association n'a pas à détenir de capital minimum mis à part lors de la



création de la société. Ce type de société est très intéressant pour des investisseurs extérieurs qui souhaitent participer à la croissance des clubs sportifs. La SASP permet donc des augmentations régulières en fonds propres afin d'assurer le développement du club et soutenir une politique d'investissements importante.

Dans des cas plus rares, la SASP peut faire appel public à l'épargne comme le souligne l'article R 122-8 du Code du Sport.

La SASP possède un fonctionnement similaire aux sociétés anonymes dites « classiques ». L'organe dirigeant est selon la forme choisie soit le Conseil d'Administration (CA), soit le Directoire assisté d'un conseil de surveillance. Le CA ou le directoire détermine les principales orientations du club et rend des comptes à l'Assemblée Générale des actionnaires.

La SASP grâce à sa souplesse par rapport aux autres formes de sociétés reste la forme juridique la plus répandue au sein des clubs de TOP 14 et de PRO D2.

## B. LES AUTRES FORMES DE SOCIETE

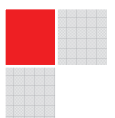
Il existe d'autres formes de sociétés bien moins répandues dans le rugby professionnel français.

### **La société anonyme à objet sportif (S.A.O.S)**

La société anonyme à objet sportif est une société commerciale dont le fonctionnement se rapproche de la société anonyme sportive professionnelle. Elle possède un « esprit plus sportif » que la SASP qui est très apprécié des dirigeants de certains clubs de rugby français.

Néanmoins, elle possède certaines spécificités qui poussent de nombreux clubs à renoncer à ce régime juridique notamment :

- ✘ l'interdiction de rémunérer les membres élus des organes de direction.
- ✘ L'interdiction de distribuer des dividendes, en effet, les bénéfices dégagés doivent être affectés à la constitution de réserves.
- ✘ Enfin, l'association support doit détenir un capital minimum ce qui peut être un frein à leur financement (dans le cas d'une augmentation de capital).



Avant la création en 1999 de la SASP, la SAOS était la forme juridique la plus utilisée. Depuis, le nombre de clubs évoluant sous cette forme a sensiblement diminué du fait de ses rigidités.

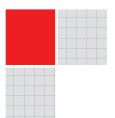
### **L'entreprise unipersonnelle sportive à responsabilité limitée (E.U.R.S.L.)**

L'EURSL est une forme de société composée d'un associé unique qui ne peut être que l'association support. Cette forme juridique de société convient aux groupements sportifs dont les besoins de financement sont plus limités. Ce statut est également destiné aux associations qui souhaitent conserver un lien exclusif et étroit avec la société commerciale qui doit être créée pour gérer la partie professionnelle de leur activité. Comme la SAOS, l'EURSL ne peut distribuer de dividendes, ces bénéfices doivent être affectés à la constitution de réserves. De plus, l'EURSL interdit la possibilité que des partenaires extérieurs financent la partie professionnelle du club. Très peu utilisée dans le rugby professionnel, cette forme de société est destinée aux associations devant créer une structure commerciale mais qui souhaitent évoluer lentement d'une gestion désintéressée vers une gestion plus commerciale.

### **La société d'économie mixte sportive locale (S.E.M.S.L.)**

Cette forme de société ne peut plus être créée depuis le 29 décembre 1999, mais par dérogation les SEMSL créées avant cette date peuvent conserver leur régime juridique. Ce type de société permettait de donner à une collectivité locale un pouvoir d'orientation et de gestion en contrepartie de sa participation financière dans le club. La SEMSL reste dans une dimension « publique » et est contrôlée par la Chambre Régionale des Comptes. L'inconvénient principale de cette forme de société réside dans le fait qu'elle ne peut ni distribuer de dividendes, ni rémunérer ses dirigeants. Dans certains sports comme le football elle a été utilisée mais dans le rugby cette forme de société n'existe pas.

Il existe différentes forme juridiques possibles lors de la création de la société commerciale présentant des divergences et des similitudes (**voir annexe 1**). Toutefois, un type de société est plus utilisé que les autres, la SASP grâce à sa souplesse de fonctionnement.



### 3. LA DEFINITION DES RELATIONS ENTRE L'ENTITE AMATEUR ET LA STRUCTURE PROFESSIONNELLE

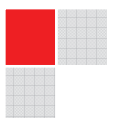
Selon la forme juridique choisie lors de la création de la société commerciale, des différences peuvent intervenir dans le cadre de la relation entre l'association gérante la partie amateur de l'activité et la société commerciale qui organise la partie professionnelle de l'activité. Néanmoins, une condition reste indispensable : la société commerciale ne peut exister sans une association dite « support ». Depuis la loi du 1<sup>er</sup> août 2003, et quelque soit la forme juridique de la société commerciale, les relations entre les deux entités vont être organisées et régies par le biais d'une convention, document obligatoire lors de la création d'une structure gérante de l'activité professionnel du club. Chacune des entités possèdent alors ses propres missions et son propre champ d'action.

#### A. LE DOCUMENT DE REFERENCE : LA CONVENTION

Les différentes relations entre la société commerciale et l'association sont régies par une convention qui expose les règles et les principes de gestion. La convention est le document juridique par lequel l'association autorise la société professionnelle à gérer l'activité professionnelle du club.

Cette convention est approuvée par le Préfet du Département. Selon les articles L. 122-14 à L. 122-19 – et R 122-8 du Code du Sport, cette convention doit préciser :

- ✘ La définition des activités liées au secteur amateur et des activités liées au secteur professionnel dont l'association et la société ont respectivement la responsabilité.
- ✘ La répartition entre l'association et la société des activités liées à la formation des sportifs.
- ✘ Les modalités de participation de la société aux activités qui demeurent sous la responsabilité de l'association.
- ✘ Les conditions dans lesquelles les terrains, les bâtiments et les installations seront utilisés par l'une et l'autre partie et, le cas échéant, les relations de celles-ci avec le propriétaire de ces équipements.



- ✘ Les conditions, et notamment les contreparties, de la concession ou de la cession de la dénomination, de la marque ou des autres signes distinctifs de l'association ;
- ✘ La durée de la convention, qui doit s'achever à la fin d'une saison sportive, sans pouvoir dépasser cinq ans.
- ✘ les modalités de renouvellement de la convention, qui ne doivent pas inclure de possibilité de reconduction tacite.

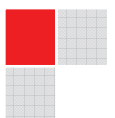
La convention doit aussi préciser que la participation des équipes professionnelles aux compétitions inscrites au calendrier fédéral ou organisées par la ligue Professionnelle relève de la compétence de la société pour la durée de la convention, dès lors que la fédération a autorisé la société à faire usage à cette fin du numéro d'affiliation délivré à l'association.

La convention est conclue pour une durée maximale de 5 ans et au minimum pour une saison sportive ; il faut savoir que la tacite reconduction n'est pas possible et que le renouvellement de la convention doit s'effectuer avant le début de la saison.

Il est nécessaire de s'interroger lors de l'éventualité d'un conflit au sein du groupement sportif, dans ce cas là, l'association dispose de moyens étendus comme la possibilité de retirer la gestion de l'activité professionnelle du club à la société commerciale à l'issue de la durée prévue dans la convention. On peut remarquer que nous sommes en présence d'un réel risque d'instabilité qui peut influencer des investisseurs extérieurs soucieux d'avoir une parfaite maîtrise de la société commerciale. Par ailleurs, la société commerciale n'est pas propriétaire du numéro d'affiliation qui lui permet d'inscrire ses équipes aux compétitions de la fédération. Ceci est un réel problème dans le cas d'un conflit avec l'association qui remettrait en jeu l'avenir sportif et l'existence même de la société sportive.

## B. LES MISSIONS DES DEUX ENTITES

La société commerciale et l'association « support » forme un ensemble qui porte le nom de groupement sportif. Chacune des deux entités possèdent des missions propres qui peuvent varier d'un club à l'autre selon la convention mise en place.



En pratique, la structure professionnelle a souvent pour mission :

- ✘ La gestion des joueurs qui ont un contrat professionnel avec le club ; c'est-à-dire les joueurs évoluant des les compétitions professionnelles à savoir TOP 14 et PRO D2.
- ✘ La promotion de la marque dont l'association est la seule propriétaire.

L'association quant à elle a pour mission :

- ✘ La formation des jeunes joueurs, de l'école de rugby au centre de formation agréé par la Fédération Française de Rugby.
- ✘ La gestion des équipes de jeunes jusqu'aux espoirs du club.
- ✘ Les missions d'intérêts générales en coopération avec les collectivités territoriales.

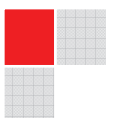
Il est délicat de faire coexister le monde de la formation et du bénévolat avec le monde économique et professionnel dont les règles de fonctionnement et les enjeux ne sont pas les mêmes. Toutefois, grâce à la création des groupements sportifs, la gestion de l'activité amateur et professionnelle semble efficace et dorénavant les clubs de rugby s'apparentent de plus en plus à des sociétés « classiques » avec un fonctionnement juridique normal, une taille importante et des ressources diversifiées. Comme toute société traditionnelle, ce dernier point est essentiel dans la réussite d'un club de rugby.

Il est alors indispensable maintenant d'analyser les différents types de revenus et leurs évolutions.

## II. L'ANALYSE DES DIFFERENTS TYPES DE RECETTES POUR UN CLUB DE RUGBY

Afin de comprendre les spécificités liées à l'audit d'un club professionnel de rugby, il est nécessaire d'étudier les recettes générées par le club. Ces recettes sont diverses et variées et peuvent se décomposer en 2 catégories distinctes : les produits de type « compétition » et les produits de type « mutation »

Les produits de compétition sont les produits d'exploitation du club de rugby. Ils sont composés pour une grande majorité des contrats de sponsoring avec les différents partenaires, des droits de retransmission télévisés (droits TV) reversés par la LNR, des





produits liés à la billetterie et aux abonnements et enfin les subventions et transferts de charges.

Les produits de mutation sont liés au résultat exceptionnel et représentent les produits liés aux transferts de joueurs.

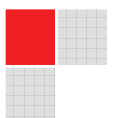
Nous allons donc expliquer chaque type de revenus afin de comprendre l'origine et les particularités et analyser la part que représente chaque catégorie dans les recettes d'un club de rugby professionnel.

## 1. LES PRODUITS DE TYPES COMPETITION

Les produits de type compétition représentent le chiffre d'affaire et les produits d'exploitation des clubs professionnels. Ils se composent des produits des classes « 70xx, 74xx et 79xxx ». Ces recettes sont composées de produits en provenance de la publicité connue sous le nom de contrats de sponsoring, des droits TV, des recettes liées à la billetterie et aux abonnements ainsi que des subventions reçues de la part des collectivités locales et des transferts de charges. Ces types de recettes sont en constante augmentation depuis plus de 10 ans pour atteindre des montants très importants en 2013 (**voir annexe 2**). Pour comparer lors de la saison 2002, le montant des produits de compétition moyen pour un club de rugby représentaient 6 millions d'euros tandis que sur la saison 2010/2011 ce montant atteint 17 millions d'euros. Pour les commissaires aux comptes, il est donc très important de comprendre l'évolution de ces revenus et leurs particularités.

### A. LES CONTRATS DE SPONSORING OU DE PARTENARIATS

Les revenus liés aux contrats de sponsoring représentent la plus grande majorité des recettes des clubs de rugby, environ 40 % à 60 % des recettes totales selon les clubs. Contrairement aux clubs de football où ce sont les droits TV qui sont les recettes majoritaires, les contrats de sponsoring sont la source de revenus représentant une part considérable dans le budget des clubs de rugby. Le sponsoring provient des diverses



entreprises qui souhaitent aider le club à progresser mais surtout promouvoir leur entreprise à travers les performances sportives du club.

Les contrats de partenariats peuvent être annuels mais également triennaux dans certains cas. Ils sont composés d'une part forfaitaire minimum et d'une part variable avec des primes liées aux résultats sportifs. L'objectif pour les entreprises étant de renforcer leur image et accroître leur notoriété. Les entreprises renforceront les relations avec leurs clients en leurs faisant bénéficier de places gratuites lors des matchs. De plus, cela montre que l'entreprise s'implique dans le bassin économique et permet ainsi de renforcer sa renommée.

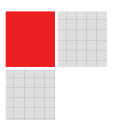
Pour que le partenariat soit valablement conclu, un contrat doit être obligatoirement signé et doit résulter d'une négociation entre les différentes parties au contrat; il existe des formes variées de l'aide apportée par les sponsors : participations financières, apports logistiques ou matériels...

Le sponsoring ces dernières années a été marqué par la crise économique de 2008. En effet, durant la saison 2009-2010, le montant des recettes liées au sponsoring a reculé dans la plupart des clubs ; ce fut la première fois depuis l'avènement du rugby professionnel.

Sur la saison 2010-2011, le montant moyen du sponsoring représente 7 millions d'euros contre 2,6 millions d'euros sur la saison 2001-2002 (**voir annexe 3**). Cette augmentation exponentielle pendant 9 saisons démontre l'importance de ce type de revenus pour ces clubs. Néanmoins, cette augmentation a fortement ralenti ces deux dernières saisons ce qui peut fragiliser le modèle de croissance qui a porté les clubs depuis plus de 10 ans.

Les recettes liées au sponsoring peuvent se décomposer en 3 types de prestations (**voir annexe 4**) :

- ✘ Les espaces publicitaires sur les équipements des joueurs représentant près de 35 % des recettes des partenariats avec en majorité l'espace de visibilité sur le devant du maillot qui constitue près de 40 % des recettes « équipements ». Les espaces sur le short ne sont que des revenus secondaires.
- ✘ Les recettes générées via les panneaux publicitaires du terrain constituent environ 25 % des recettes des partenariats.



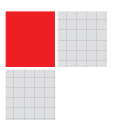
- ✘ L'hospitalité sportive qui constitue la catégorie la plus importante dans les recettes de sponsoring (environ 40 % en moyenne). L'hospitalité sportive peut se définir comme les prestations facturées aux entreprises dans le cadre d'abonnement VIP ou concernant la location des loges. Ces prestations sont directement impactées par la qualité des équipements dont disposent les clubs. C'est un sponsoring relationnel « de proximité » où le club se doit de satisfaire les sponsors grâce aux prestations qu'il propose. Néanmoins, ce type de revenus génère des charges associées aux prestations (repas, boisson, prestataires divers...). En valeur brute, c'est donc la recette la plus importante de la catégorie sponsoring mais lorsqu'on compare la marge brute dégagée par chaque type de recettes dans le sponsoring la marge brute de l'hospitalité sportive ne représente que 25 % des contrats de partenariats.

## B. LES DROITS DE RETRANSMISSION TELEVISEES

Les droits de retransmission télévisés dit « droits TV » représentent la seconde source de revenus dans le budget d'un club de rugby professionnel. Ils sont gérés et négociés par la ligue nationale de rugby pour le TOP 14 et la PRO D2 sous mandat de la FFR puis redistribués aux clubs. Les droits font l'objet d'un appel d'offre et d'une négociation entre la LNR et les différents intéressés. A l'heure actuelle et ce jusqu'à la saison 2015/2016, c'est la société Canal + qui possède les droits TV en ayant souscrit un contrat avec la LNR d'un montant de 31,7 millions d'euros par saison. Néanmoins, les contrats de droits TV ne se déroulent que sur une période limitée et ne dispose pas de reconduction tacite, ce qui a pour conséquence une réelle incertitude sur les revenus futurs que devra prendre en compte le commissaire aux comptes.

Par ailleurs, la LNR établit à chaque début de saison un tableau de synthèse de répartition des droits TV entre le TOP 14 et la PRO D2. Un échéancier des versements des droits TV est transmis par la LNR à chaque club. Il permet aux clubs d'établir des prévisions de trésorerie. A ces droits pour les championnats professionnels, on peut associer les droits TV des coupes d'Europe (Heineken Cup et Amlin Challenge Cup).

Sur la saison 2010-2011, on peut remarquer (**voir annexe 5**) que le montant versé aux clubs, provenant de la commercialisation par la LNR des droits médias et marketing nationaux de



TOP 14, représente 19 millions d'euros affectés aux différents clubs du championnat de la même manière (1,32 millions d'euros) mis à part les deux promus qui obtiennent 300 000 € supplémentaires. A cela s'ajoute, les reversements de la LNR concernant les recettes générées lors des phases finales du championnat, ces recettes seront plus importantes pour les clubs ayant participé aux phases finales, c'est la récompense de la performance sportive.

Concernant les droits TV de la coupe d'Europe, les montants sont plus faibles mais surtout divergent selon les clubs. Les écarts proviennent du différentiel de performance en coupe d'Europe.

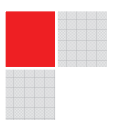
Comme on le remarque dans l'**annexe 6**, entre la saison 2001-2002 et la saison 2010-2011, la somme moyenne des reversements des droits TV concernant le championnat de TOP 14 a pratiquement doublé. Ceci démontre le pouvoir croissant dont dispose la LNR concernant les droits TV mais aussi l'intérêt et l'engouement que procure ce sport notamment chez les médias qui se disputent de plus en plus ces contrats.

### C. LA BILLETTERIE ET LES ABONNEMENTS

La billetterie et les abonnements représentent une recette importante pour les clubs de rugby professionnel. L'intérêt pour ce sport n'a cessé de croître ces dernières années et les affluences de TOP 14 ont par la même augmentées. En neuf saisons, les recettes matchs ont été multipliées par 4. Les revenus type billetterie et abonnements représentent aujourd'hui plus de 20 % des produits d'exploitation des clubs de rugby contre à peine 13 % en 2001-2002.

Ces dernières années, de nombreux matchs ont été délocalisés dans des stades de plus grande capacité comme que le « *Stade Français* » qui a délocalisé certains de ces matchs au stade de France ou encore « *Toulon* » qui joue régulièrement au stade Vélodrome mais on peut citer également « *Grenoble* » qui a joué 5 matchs de « gala » au stade des Alpes sur la saison 2012-2013. Ces types de délocalisation ont permis d'augmenter l'affluence moyenne dans les stades.

L'affluence moyenne de TOP 14 sur la saison 2010-2011 est de 14 000 spectateurs tous clubs confondus (**voir annexe 7**). Cette affluence moyenne a considérablement augmenté puisque



sur la saison 2001-2002, elle n'était que de 6 233 spectateurs. Malgré la période de crise à laquelle nous sommes confrontés, les spectateurs sont de plus en plus nombreux à suivre ce sport du fait des valeurs qu'il reflète.

Les recettes matchs ont suivi la même tendance que l'affluence moyenne (**voir annexe 8**), elles sont en constante augmentation depuis 9 saisons pour atteindre un montant de 3,7 millions d'euros en moyenne contre 828 000 € en 2001-2002. Le taux de remplissage moyen est de 82 % pour une capacité moyenne de 14 600 spectateurs dans les stades.

Le TOP 14 sur la saison 2010-2011, comptait près de 90 000 abonnés tous clubs confondus, l'essentiel des abonnés provenant du grand public mais aussi des abonnements VIP. Les partenaires et VIP représentent près de 2 100 abonnés en moyenne soit près d'un tiers des abonnés en France.

En moyenne lors d'un match de TOP 14, il y a 53 % des places qui sont liées à la billetterie grand public et 47 % d'abonnés dont 1/3 de VIP. (**Voir annexe 9**)

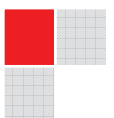
Enfin, la recette moyenne par spectateur a également augmenté pour atteindre un montant moyen sur la saison 2010-2011 de 20,30 € ce qui nous indique que le prix moyen des billets pour assister à un match a de ce fait augmenté.

Nous avons pu remarquer que les recettes matchs représentent aujourd'hui près de 20 % des produits d'exploitation des clubs de rugby. Ces revenus sont en constante augmentation depuis une dizaine d'années ; ceci s'explique d'une part, par l'augmentation de l'affluence dans les stades et d'autre part par la hausse de la recette moyenne par spectateur liée aux prix des places dans les stades de plus en plus élevés.

#### D. LES AUTRES PRODUITS D'EXPLOITATION

Les autres produits d'exploitation sont composés de différents types de recettes.

En premier lieu, nous pouvons nous intéresser aux subventions reçues par les clubs de rugby professionnels. Ces subventions sont versées dans la plupart des cas par des collectivités territoriales, autrement dire les communes, les Conseils généraux et régionaux et les communautés de commune ou d'agglomération. Sur la saison 2010-2011, le montant total



des subventions versées aux clubs du TOP 14 est d'environ 15 millions d'euros (**voir annexe 10**). Ce poste est en léger retrait tant en valeur absolue, qu'en pourcentage des produits par rapport à la saison précédente. Cette diminution peut s'expliquer par l'endettement en hausse ces dernières années des collectivités territoriales et donc la baisse des subventions attribuées.

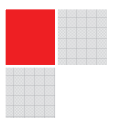
Nous pouvons remarquer que les plus gros montant de subventions sont versés par les communes et les agglomérations puis les départements et enfin les régions. Sur les dernières années, les sommes versées par les conseils généraux ont diminués de 33 %, cette baisse n'a pas été compensée par la légère augmentation des contributions des communes et des régions.

A ce jour, les sociétés et leurs associations sont autorisées à recevoir des subventions de la part des collectivités territoriales à hauteur de 2,3 millions d'euros au maximum, pour des missions définies par les textes notamment : la formation des jeunes sportifs ou encore l'animation sociale.

En dehors du football, le rugby est le sport français collectif le plus indépendant vis-à-vis des subventions locales. En effet, elles ne représentent que 6 % du total des produits d'exploitation. Sur le total du versement en moyenne 1,1 million d'euros par club près de la moitié de ces subventions sont destinées aux associations « support ».

En second lieu, il serait judicieux d'évoquer les ventes de marchandises des clubs de rugby professionnels. Ces recettes concernent la vente de maillots et autres produits dérivés à l'effigie du club. Il est important pour un club d'être présent dans les diverses enseignes sportives. Les clubs développent également de plus en plus les ventes via les sites internet. Ces flux nécessitent une attention particulière pour les clubs du fait de la gestion des stocks, des livraisons...

De plus, les transferts de charges sont inclus dans la catégorie des « Autres Produits » dans la matrice des comptes DNACG Ces transferts de charges sont composés des avantages en nature pour les joueurs du club, des indemnités journalières de la Sécurité Sociale en cas de blessure des joueurs ou encore de diverses refacturations.



Enfin, nous pouvons évoquer les recettes liées aux indemnités des internationaux des sélections nationales. Ces indemnités sont versées par la ligue et dépendent du déroulement de compétitions internationales. Elles représentent des montants faibles mais qui peuvent être non négligeables pour des clubs à petits budgets.

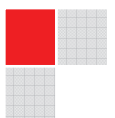
## 2. LES PRODUITS DE TYPES MUTATION

Il existe un autre type de recettes dans les clubs de rugby professionnels qu'on appelle indemnités de mutation. Ces indemnités sont rares dans le rugby contrairement au football ou elles représentent des montants colossaux. Nous allons définir cette notion et en analyser les particularités.

Lorsqu'un club achète un joueur à un autre club, l'indemnité de transfert versée pour l'achat du joueur s'enregistre en actif incorporel et s'amortit sur la durée du contrat. Nous développerons l'approche de l'acheteur dans la seconde partie de ce mémoire.

Dans cette partie, nous allons analyser les indemnités comme source de revenu pour un club professionnel de rugby et donc se positionner du côté du vendeur. Les transferts de joueurs et les recettes liées à la formation sont peu développés dans le rugby en comparaison du football ou ils représentent environ 20 % des revenus par saison. Ces sources de revenu sont liées à la cession à un autre club d'un actif incorporel représentatif du droit contractuel d'utiliser ce joueur pendant une période limitée. Ces recettes sont comptabilisées directement en résultat selon le règlement du CRC 2004-07, et sont liées aux produits exceptionnels dégagés par le club.

Les indemnités de mutation peuvent se décomposer en deux types d'indemnités distinctes : les indemnités de transferts et les indemnités de formation. Le marché des transferts dans le rugby n'est encore qu'à ces prémices et les clubs ne possèdent souvent pas assez de ressources pour pouvoir acheter un joueur à un autre club. En effet, la contrepartie financière est versée lorsque le joueur en question est encore sous contrat avec le club vendeur, on peut donc assimiler ce transfert à la vente des années de contrat restantes du joueur. Il est indispensable, de garder à l'esprit que lorsqu'un joueur est en fin



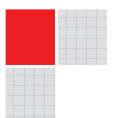
de contrat avec son club actuel, il peut signer un contrat dans un autre club sans indemnités, c'est un transfert gratuit. On comprend donc qu'un joueur en fin de contrat a deux choix : soit prolonger son contrat avec son club actuel, soit signer un nouveau contrat dans un autre club. Le marché des transferts dans le rugby mondial fonctionne très majoritairement par le biais de ce système de transferts gratuits.

Par ailleurs, il est indispensable de ne pas oublier que les budgets moyens du TOP 14 représentent environ 18 millions d'euros et qu'une indemnité de mutation reste très vite onéreuse. Prenons un exemple pour illustrer notre propos : une indemnité de mutation reposant sur la base d'une année de contrat restante et un salaire annuel de 150 000 € (moyen annuel du championnat de TOP 14) peut être évaluée à 170 000 € (bonus + réévaluation en fonction des performances du joueur) ce qui représente plus de 1 % du budget du club hors signature du nouveau contrat. La plus grosse indemnité de mutation versée dans le rugby mondial fut d'un montant de 506 000 € ce qui représente une somme importante par rapport au budget des clubs de rugby.

On peut remarquer que ce type de recettes reste encore très rare néanmoins il se pourrait bien qu'il se développe dans les prochaines années, les clubs disposant de moyens toujours plus importants et recherchent par tous moyens à renforcer leur effectif. Le football en est le parfait exemple car il regroupe aujourd'hui une part très importante de transferts via des indemnités de mutation.

### **III. LA DNACG : ORGANISME DE CONTROLE DES CLUBS DE RUGBY PROFESSIONNELS**

L'engouement pour le sport, la pression médiatique ainsi que les montants financiers qui transitent depuis quelques années dans ce secteur d'activité ont nécessité d'adapter les moyens de contrôle et de créer des structures indépendantes affiliées aux fédérations françaises qui régissent et garantissent la santé financière, la gestion administrative et juridique des clubs sportifs professionnels.





## 1. L'ORGANISATION DE LA DNACG

Afin de permettre un contrôle efficace des différents clubs du rugby français, l'article L132-2 du Code du Sport a créé un organisme de contrôle nommé Direction Nationale d'Aide et de Contrôle de Gestion (DNACG). Cette entité est cogérée par la LNR et la FFR et se trouve sous la responsabilité de la FFR.

La DNACG doit s'assurer que les structures qui participent à des compétitions professionnelles et amateurs possèdent une situation financière pérenne ceci en veillant notamment :

- ✘ Au respect des règles comptables, fiscales, sociales et juridiques qui s'appliquent dans ce secteur d'activité.
- ✘ A l'adoption du règlement particulier de la DNACG (figurant en annexe 8 des Statuts et Règlements de la FFR).

La DNACG assure cette mission en mettant en avant la transparence qu'il doit y avoir entre les structures contrôlées et l'organe de contrôle. Elle se décompose en 3 organes distincts (**voir annexe 11**) :

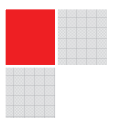
- ✘ Un Conseil Supérieur.
- ✘ Une Commission de Contrôle des Championnats Fédéraux (c'est-à-dire les championnats amateurs : Fédéral 1, 2, 3).
- ✘ Une Commission de Contrôle des Championnats Professionnels (soit le TOP 14 et la PRO D2).

### A. LE CONSEIL SUPERIEUR DE LA DNACG

Le Conseil Supérieur de la DNACG est composé d'au moins 5 membres pour pouvoir valider les délibérations du Conseil.

Dans ces membres, nous trouvons :

- ✘ Deux membres désignés par le comité directeur de la LNR.
- ✘ Deux membres désignés par le comité directeur de la FFR.
- ✘ Un membre désigné représentant l'Etat.



- ✘ Les membres des commissions de contrôle concernées par le dossier examiné, seulement deux d'entre eux possèdent le droit de vote.
- ✘ Un membre de l'autre commission de contrôle.

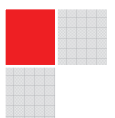
Chaque délibération étudiée fait l'objet d'un rapport préalable présenté devant le Conseil Supérieur de la DNACG établi par un rapporteur de dossier issu des commissions de contrôle. Les délibérations sont prises sans la présence des représentants des clubs et des rapporteurs de dossier.

Le Conseil Supérieur occupe différents rôles, ils sont précisés par l'article 8 figurant dans l'annexe 8 des statuts et règlements de la FFR :

- ✘ Il peut se saisir de tous les dossiers examinés par les commissions de contrôle sur proposition de la FFR et de la LNR.
- ✘ Il est le seul habilité à régler les litiges graves constatés dans son champ de compétences.
- ✘ C'est le seul organe qui peut prononcer des sanctions qu'elles soient pécuniaires ou sportives.
- ✘ Il est le seul organe à pouvoir diligenter des contrôles renforcés menés par les commissions de contrôle ou des cabinets spécialisés indépendants.
- ✘ Il prononce les décisions de rétrogradation en division inférieure ou le refus d'accession en division supérieure pour des raisons financières ou dans le cas de non respect du règlement particulier de la DNACG.

#### B. LA COMMISSION DE CONTROLE DES CHAMPIONNATS FEDERAUX

La CCCF qui s'assure du contrôle des championnats fédéraux est composée de 14 membres bénévoles assurant les métiers de juristes, experts-comptables, experts financiers et fiscalistes. Trois de ses membres sont désignés par la LNR dont au moins 1 exerce le métier d'expert-comptable, les 11 autres sont désignés par la FFR dont au moins 1 exerce le métier d'expert-comptable.



Les missions de la CCFF sont diverses et variées et regroupent notamment :

- ✘ L'accompagnement et l'aide aux clubs en cas de demande de renseignement en matière juridique, comptable, fiscale ou sociale.
- ✘ L'examen et l'appréciation de la situation financière des clubs grâce aux documents comptables et financiers transmis par les structures contrôlées.
- ✘ La proposition au conseil supérieur de la DNACG des mesures à l'encontre des clubs dont la situation financière l'exigerait ou bien du fait du non-respect du règlement particulier de la DNACG relatif aux obligations des clubs fédéraux.
- ✘ L'émission d'un avis au sujet de l'homologation des contrats de joueurs et d'entraîneurs transmis par les clubs amateurs.

#### C. LA COMMISSION DE CONTROLE DES CHAMPIONNATS PROFESSIONNELS

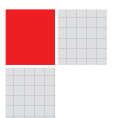
La CCCP quant à elle est composée de 10 membres exerçant les professions d'experts-comptables, experts financiers ou fiscaux et juristes. Sept de ses membres sont désignés par la Ligue Nationale de Rugby dont deux experts comptables au minimum.

Ses missions sont les mêmes que la CCCF mais elles sont adaptées aux clubs évoluant dans les championnats professionnels.

Les décisions des différents organes peuvent être radicales dans certains cas, comme l'a vécu le FCG en 2005 lors de sa rétrogradation financière de TOP 14 en Fédéral 1 décidé par la Commission de Contrôle des Championnats Professionnels (CCCP) et qui a eu pour conséquence la dissolution de sa société commerciale.

Plus récemment en 2013, on peut citer le cas du CASE ST ETIENNE qui vient de déposer le bilan et qui s'est vu rétrograder de Fédéral 1 à Fédéral 3 par la Commission de Contrôle des Championnats Fédéraux (CCCF).

Ces décisions peuvent faire l'objet d'appel par les clubs, appel étudié devant une Commission d'Appel composée de membres désignés par le Président de la FFR. **(Voir annexe 11)**



## 2. LES OBLIGATIONS LIEES AU REGLEMENT PARTICULIER DE LA DNACG POUR UN CLUB PROFESSIONNEL

### A. OBLIGATIONS GENERALES

Un club professionnel évoluant soit en TOP 14 soit en PRO D2 doit se soustraire à de nombreuses obligations en matière financière et comptable. D'une part, les clubs doivent respecter les obligations des règlements généraux de la LNR et d'autre part le règlement particulier de la DNACG.

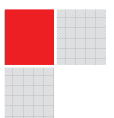
Ce règlement est basé sur des obligations générales telle que :

- ✘ Le respect du plan comptable type établi par la DNACG.
- ✘ La limitation à 52 % la somme des produits prévus au compte de résultat prévisionnel et des produits constatés ou retraités dans les comptes de clôture de l'exercice la masse salariale brute des joueurs (sous contrat professionnel et espoir).
- ✘ La constitution obligatoire d'un fond de réserves permettant aux clubs de présenter une situation nette retraitée d'un montant au moins égal à 20 % de sa masse salariale joueur.
- ✘ Le devoir de procéder à la comptabilisation des opérations en conformité avec les dispositions prévues par les règlements, décrets et lois.

### B. OBLIGATIONS EN MATIERE DE PUBLICATION DE DOCUMENTS

Les clubs évoluant dans les championnats professionnels ont également des obligations en matière de production de documents notamment :

- ✘ Des situations financières établies (bilan, compte de résultat, annexes et la matrice DNACG) au 31 décembre et 15 mars ainsi que le budget actualisé visés par un expert-comptable et un représentant du club.
- ✘ Un budget prévisionnel de la saison à venir doit être transmis avant le 15 mai à la DNACG ainsi qu'une attestation de vraisemblance et de cohérence établie par le commissaire aux comptes sur ce budget prévisionnel ainsi que sur la situation financière établie au 15 mars.
- ✘ Le récapitulatif des rémunérations versées aux joueurs lors de la saison précédente avant le 30 septembre.

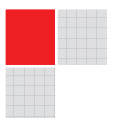


- ✘ Avant le 30 septembre, les comptes annuels (bilan, compte de résultat, et le report du compte de résultat sur la matrice budgétaire DNACG avec ses annexes). Ces comptes arrêtés au 30 juin doivent faire l'objet d'une certification du commissaire aux comptes et d'un état comparatif avec le budget prévisionnel de la saison en expliquant les écarts significatifs.
- ✘ Au 30 octobre, le club doit transmettre un budget actualisé de la saison en cours ainsi que la matrice DNACG.

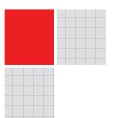
D'autres documents juridiques sont demandés par la DNACG et on peut donc apprécier la qualité du contrôle de la situation financière du club ceci afin d'éviter les dérives. Pour atteindre cet objectif, la DNACG met en place différentes mesures comme l'interdiction totale ou partielle de conclusions de contrats pour de nouveaux joueurs mais également la limitation de la masse salariale du club à un montant fixé par la commission de contrôle. La DNACG possède d'autre part, un barème des sanctions à appliquer en cas de manquement ou de fraudes dans la comptabilité mais également en cas de non-respect des dispositions réglementaires et décisions de la DNACG. Par exemple, des amendes pécuniaires pouvant s'élever à 120 000 € mais également le blocage des versements de la LNR qui verse les droits TV aux différents clubs et dans certains cas la rétrogradation en division inférieure. Enfin, la DNACG a mis en place depuis la saison 2010-2011, un plafonnement des sommes et avantages versés aux joueurs de chaque club professionnel ; ce montant est de 9,5 millions d'euros pour la saison 2012-2013. Ce plafonnement permet d'éviter une dérégulation du marché et de l'économie des clubs mais aussi de préserver l'équité entre eux.

Toutes ces mesures ont pour but de garantir la stabilité des clubs de rugby français qu'ils soient professionnels ou amateurs.

On s'aperçoit donc que la DNACG joue un rôle très important en matière de régulation et de contrôle de la gestion des clubs de rugby professionnels et amateurs. Par ailleurs, cette entité travaille en collaboration avec le commissaire aux comptes qui intervient préalablement à l'étude des comptes par la DNACG. La mission du CAC lors de l'audit d'un club de rugby possède plusieurs spécificités qui font de lui un acteur très important du contrôle des clubs de rugby.



## **PARTIE 2 : LES SPECIFICITES LIEES A L'AUDIT D'UN CLUB DE RUGBY PROFESSIONNEL**



Nous avons présenté dans la première partie de ce mémoire, le cadre juridique et économique ainsi que le fonctionnement d'un club de rugby professionnel. Dans cette seconde partie, nous allons aborder la démarche de l'audit légal dans ces entités.

Le contexte particulier des clubs professionnels influe sur la mission d'audit du CAC et il doit adopter une démarche spécifique. Après avoir rappelé la mission de l'auditeur, nous analyserons deux points spécifiques liés à l'audit du club de rugby professionnel : les contrats de sponsoring et les indemnités de mutation.

## I. DEMARCHE DE L'AUDITEUR LEGAL

### 1. LA MISSION DE L'AUDITEUR

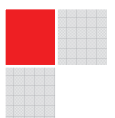
Le commissariat aux comptes est une mission qui possède un caractère légale dans la mesure où c'est la loi qui l'impose. Le CAC doit être nommé par l'Assemblée Générale des actionnaires ou par voie de justice et a pour mission de contrôler les états financiers dans le but d'émettre un avis sur leur régularité, leur sincérité et leur fidélité. Le CAC devra aussi procéder à des vérifications spécifiques et effectuer dans certains cas des missions complémentaires.

La mission légale repose sur une démarche d'audit normée et s'adapte à l'entité quelle que soit son activité ou sa taille.

#### A. LES OBJECTIFS ET LES FINALITES

La mission d'audit légal possède des objectifs précisément définis selon lesquels le commissaire aux comptes a pour objectif « d'exprimer une opinion impartiale et compétente sur les informations financières, et ainsi de concourir à la sécurité des relations financières. »

Pour effectuer sa mission, le CAC va mettre en œuvre un référentiel de travail afin de rassembler les éléments probants lui permettant de se fonder un jugement sur les états financiers. Ce référentiel de travail repose sur de nombreux textes réglementaires et notamment des Normes d'Exercice Professionnel (NEP). A l'origine, les NEP n'étaient pas



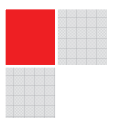
obligatoires et avaient un rôle de doctrines dans la profession, depuis 2007, elles ont une valeur légale et représentent les diligences du CAC. Le travail de l'auditeur repose sur la réalisation d'objectifs d'audit qui conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes (NEP 500). Ces objectifs d'audit sont appelés « assertions » **(Voir annexe 13)**.

L'opinion de l'auditeur va permettre de renforcer la crédibilité des états de synthèse en fournissant une assurance raisonnable sur la sincérité et la fidélité des comptes annuels. Néanmoins, l'assurance absolue ne peut exister du fait des techniques utilisées (sondage) mais également des limites inhérentes au système comptable et de contrôle interne et enfin car l'opinion du CAC repose sur un jugement qui dans certains cas peut être biaisé.

## B. DEROULEMENT DE LA MISSION

La mission CAC repose sur une démarche d'audit précise qui s'articule autour de 6 phases essentielles **(voir annexe 12)** :

- ✘ **L'acceptation de la mission** : avant d'accepter la mission, le CAC doit s'assurer que son jugement final pourra être donné en toute indépendance et impartialité. Cette acceptation se conclut par la signature d'une lettre de mission qui constitue le contrat entre les deux parties.
- ✘ **L'orientation et la planification** : l'auditeur va choisir la méthode de travail la plus adaptée à l'entité qu'il va contrôler. Pour cela, il va débiter ses travaux lors d'une phase préliminaire qui va être essentielle dans la prise de connaissance générale de l'entité et de son environnement. Cela va lui permettre d'appréhender les risques propres à l'entreprise dans le but de concentrer ses travaux sur ces zones de risques.
- ✘ **L'évaluation du contrôle interne** : une évaluation préliminaire du contrôle interne est indispensable afin de déterminer les points forts et les faiblesses dans les différentes procédures. L'auditeur va pouvoir effectuer des programmes de travail liés aux défaillances du contrôle interne qui le guideront lors du contrôle des comptes.
- ✘ **Le contrôle des états financiers** : le contrôle des comptes annuels a pour but la justification des sommes dans les comptes par le biais d'éléments probants. Si le contrôle interne est satisfaisant l'auditeur procédera à des contrôles allégés. Si ce n'est pas le cas, l'auditeur va utiliser différentes procédures d'audit afin de porter un





jugement sur la fidélité, la sincérité et la régularité des comptes : les observations physiques, la confirmation auprès des tiers, l'examen des documents créés ou reçus par l'entreprise et les procédures d'analyse.

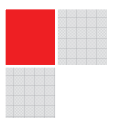
- ✘ **Les vérifications spécifiques** : elles consistent dans le contrôle des annexes à savoir leur exactitude mais également leur respect des dispositions légales et réglementaires. Cette étape regroupe également le contrôle du rapport de gestion.
- ✘ **La rédaction des rapports** : le rapport est le document par lequel le commissaire aux comptes va communiquer aux dirigeants, associés, ou tous autres intéressés le résultat de ces travaux d'audit. C'est dans ce document qu'il va donner son avis sur la sincérité des comptes annuels. Ce rapport est composé de 3 parties : l'opinion sur les comptes annuels, la justification des appréciations et les vérifications et informations spécifiques.

### C. L'APPROCHE PAR LES RISQUES

La mission du commissaire aux comptes repose sur une approche par les risques permettant d'appréhender au mieux l'entité contrôlée. Cette approche issue de la NEP 200 donne une définition précise du risque d'audit ; c'est le risque que « le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qui l'aurait émise s'il avait détecté tous les anomalies significatives présentes dans les comptes ». Ce risque peut alors se décomposer en deux éléments distincts :

- ✘ Le risque d'anomalies significatives dans les comptes de l'entité contrôlée.
- ✘ Le risque de non détection de ces anomalies.

La première composante est indépendante de l'audit des comptes et elle est propre à chaque entité contrôlée. Elle peut aussi être dissociée en 2 composantes : le risque inhérent à l'entité et le risque lié au contrôle. Le risque inhérent peut se définir comme la possibilité que sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entreprise contrôlée, une anomalie significative se produise dans les comptes. Le risque lié au contrôle 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.



Le risque de non-détection est propre à la mission d'audit : il correspond au risque que le commissaire aux comptes ne détecte pas une anomalie significative.

L'objectif du commissaire aux comptes est de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible afin qu'il puisse obtenir une assurance raisonnable dans la certification des comptes annuels.

À cette fin, il évalue le risque d'anomalies significatives et conçoit les procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse à cette évaluation, conformément aux principes définis dans les Normes d'Exercice Professionnel.

Plus le commissaire aux comptes évalue le risque d'anomalies significatives à un niveau élevé, plus il met en œuvre de procédures d'audit complémentaires afin de réduire le risque de non-détection.

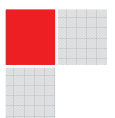
Dans le milieu sportif et notamment dans le rugby, le principal risque inhérent qui pourrait influencer l'audit du commissaire mais surtout la situation financière de la société est les aléas des résultats sportifs. En effet, les résultats sportifs des clubs sont très importants dans la part variable des revenus dont ils disposent. Un club en difficulté perdra une part importante des recettes variables comme la billetterie mais surtout les contrats de sponsoring qui représentent comme nous l'avons vu précédemment plus de 50 % des revenus d'un club de rugby. De plus, le club devra toujours se soustraire à payer ses charges fixes et notamment les salaires des joueurs ce qui peut dégrader très nettement et très rapidement les comptes de la société.

D'autre part, la mission du CAC repose sur la NEP 240 relative à « la prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes. La fraude va se distinguer de l'erreur par le caractère intentionnel. Le commissaire aux comptes lors de son audit, doit faire preuve d'un esprit critique et doit tenir compte du fait qu'une anomalie significative résultant d'une fraude puisse exister.

## 2. LES DROITS ET OBLIGATIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

### A. LES DROITS DU CAC

Le commissaire aux comptes possède des droits que la loi lui a octroyés.



Tout d'abord, le CAC peut à toute période de l'année ou à tout moment qu'il juge opportun, procéder à toutes vérifications ou tous contrôles qu'il juge nécessaires ainsi que se faire communiquer toutes pièces qu'il estime utiles dans l'exercice de sa mission.

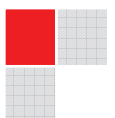
Ensuite, afin d'effectuer ses contrôles et ses vérifications de manière précise, le CAC peut, sous sa responsabilité, se faire assister par des experts ou collaborateurs de son choix. Ces personnes ont les mêmes droits d'investigation que le commissaire aux comptes.

Enfin, on peut ajouter que le CAC doit être convoqué à toutes les Assemblées Générales et a le choix de s'y rendre ou non.

## B. LES OBLIGATIONS DU CAC

Le CAC dans le cadre de sa mission possède diverses obligations auxquelles il doit se soumettre, s'il ne le fait pas, il encourt des sanctions civiles, pénales et disciplinaires.

- ✘ **La communication des résultats de l'audit** : le CAC a l'obligation de communiquer le résultat de ces investigations aux dirigeants sociaux, mais également aux associés par le biais de son rapport sur les comptes annuels.
- ✘ **Le respect du Code de Déontologie et d'Indépendance** : le CAC doit aussi respecter le Code de Déontologie et d'Indépendance. En effet, il est essentiel que le CAC soit perçu comme totalement indépendant aux yeux de tous et spécifiquement aux yeux des parties prenantes de l'entité qu'il contrôle.
- ✘ **Le respect du secret professionnel** : le commissaire aux comptes ainsi que les équipes d'audit sont soumis au secret professionnel dans le cadre des informations obtenues durant la mission et possédant un caractère secret. Ce secret professionnel possède un caractère absolu : « Opposable à toute personne s'il n'en est autrement décidé par la loi » (art. 5 CDI). La levée du secret professionnel n'est possible que dans des cas précis énumérés par la loi comme la révélation de faits délictueux au Procureur de la République par exemple. En cas de violation du secret professionnel le CAC serait sujet à sanctions civiles, pénales et disciplinaires.
- ✘ **La révélation des faits délictueux** : le CAC a l'obligation de révéler au Procureur de la République, les faits délictueux commis au sein de l'entreprise. Lors de sa mission, l'auditeur doit toujours garder à l'esprit qu'une fraude puisse être commise au sein

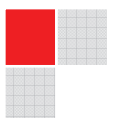


de l'entreprise. Ces fraudes peuvent être de différentes formes : l'abus de confiance, l'abus de bien social, la présentation des comptes annuels ne donnant pas une image sincère et fidèle de l'entreprise. De plus, la NEP 9605 relative à la « lutte contre le blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme » indique qu'un dispositif de traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins (TRACFIN) doit être averti en cas de fraudes atypiques.

- ✘ **Le déclenchement de la procédure d'alerte :** dans le cadre de la prévention des difficultés des entreprises, le CAC a l'obligation de déclencher une procédure d'alerte s'il constate des « faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation ». Le déclenchement de la procédure est obligatoire pour le CAC, le non déclenchement ou le déclenchement tardif peut amener à engager la responsabilité du commissaire aux comptes. L'alerte suit une procédure bien précise dans lequel le CAC joue un rôle déterminant. Au cours de cette procédure, il informera en permanence le Président du Tribunal de Commerce.

## II. L'AUDIT DES CONTRATS DE SPONSORING

De nombreux secteurs d'activité possèdent des particularités juridiques, comptables, économiques, fiscales ou sociales qui sont un réel intérêt pour l'auditeur légal. Dans le sport et notamment le rugby professionnel, les particularités sont diverses et variées. Nous allons analyser dans cette partie, les contrats de sponsoring autrement dire de partenariats qui soulèvent de nombreuses problématiques pour la mission d'audit légale par leur diversité et leur complexité. Ces recettes représentent un revenu essentiel pour le club, le CAC lors de son audit doit valider ces produits en adoptant une démarche précise. Tout d'abord, l'auditeur va analyser le contrôle interne puis il mettra en place des procédures d'audit nécessaires afin de valider les objectifs d'audit concernant ces produits.



## 1. L'APPRECIATION DU CONTROLE INTERNE

L'appréciation du contrôle interne est une phase essentielle dans la prise de connaissance de l'entité contrôlée. Elle permet d'évaluer le risque d'anomalies significatives en appréhendant les procédures internes à l'entité. Pour cela, le CAC dispose d'outils d'analyse, notamment un tableau d'évaluation du système. Il peut être accompagné d'un questionnaire de contrôle interne et d'un diagramme de circulation.

### A. LE DEROULEMENT DU CONTRAT DE SPONSORING

A l'occasion de l'audit des contrats de sponsoring, le CAC va apprécier différents points précis de contrôle interne.

Un contrat de sponsoring peut s'articuler autour de 4 phases :

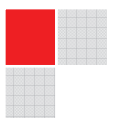
- ✘ La négociation avec le sponsor.
- ✘ La signature du contrat.
- ✘ La facturation.
- ✘ L'encaissement des sommes.

### B. L'ETUDE DU CONTROLE INTERNE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Dans un premier temps, le CAC va se renseigner sur les différents sponsors dans le club et surtout sur la gestion commerciale de ces sponsors. Il va s'entretenir avec le responsable commerciale du sponsoring afin de comprendre et appréhender la gestion de ces contrats.

Il va ensuite étudier les différents types de contrats de sponsoring signés avec les partenaires et notamment leur durée. En effet, le CAC doit être vigilant sur ce point car la récurrence des revenus est indispensable pour un club de rugby professionnel afin de s'assurer d'une certaine pérennité. De plus, il doit s'assurer des personnes habilitées à signer ces contrats et vérifier ainsi la bonne séparation des tâches. Le CAC s'assure de la présence d'un fichier recensant l'ensemble des informations propres à chaque partenaire. Il se renseigne aussi sur la protection de ce fichier (droits d'accès, mise à jour...).

L'étude du contrôle interne liée à la procédure de facturation est l'étape essentielle pour le commissaire aux comptes. Tout d'abord, le CAC va apprécier la séparation des tâches en



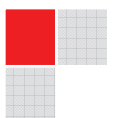
menant un entretien avec la personne effectuant la facturation. Le service facturation est souvent directement lié au service comptable et se charge d'établir les factures clients ainsi que de saisir ces factures en veillant à la bonne affectation des produits dans les bons comptes de la classe 70. En effet, un contrat de sponsoring peut inclure diverses prestations, comme des abonnements VIP, des repas, mais également la location d'espaces publicitaires. L'enregistrement dans les bons comptes de produits est indispensable pour veiller au respect du budget prévisionnel établi en début de saison.

L'encaissement des règlements clients est la zone de fraudes dans une structure. Lors de l'analyse de la procédure d'encaissement clients, le CAC doit veiller au bon respect de la séparation des tâches. La personne qui émet les factures clients ne doit logiquement pas pouvoir encaisser les chèques. De plus, le CAC doit s'assurer de la présence d'une procédure de relance efficace des clients afin d'éviter la présence de créances non réglées trop importantes qui pourraient nuire à la trésorerie du club.

## 2. LES PROCEDURES D'AUDIT MISES EN PLACE

La phase d'appréciation du contrôle interne permet au commissaire aux comptes d'identifier les risques portant sur les états financiers et a pour but d'orienter la nature et l'étendue des tests à mener. Les tests les plus exhaustifs portent alors sur les cycles pré-sentis comme à risques recensés lors de la démarche d'intérim (phase caractérisant l'évaluation du contrôle interne). Pour réduire le risque à un niveau raisonnable, l'auditeur va utiliser différentes techniques d'audit afin de valider les assertions suivantes (**voir annexe 13**) :

- ✘ **L'exhaustivité** : tout ce qui doit être enregistré l'est effectivement.
- ✘ **L'existence** : ce qui enregistré l'est correctement.
- ✘ **Les droits et obligations** : tous les engagements figurent dans les états financiers (crédits baux, emprunts, provisions).
- ✘ **La valorisation** : les méthodes de valorisation sont correctement appliquées (évaluation du stock, des provisions).
- ✘ **La présentation** : les normes de présentation des états financiers sont respectées.



Ces cinq objectifs d'audit sont à la base des contrôles effectués. Suivant les points de défaillance pré-sentis, l'auditeur cherche à savoir si ces objectifs sont respectés ou non par le biais de différentes procédures d'audit et de divers tests.

#### A. LES POSTES AUDITES

L'audit des contrats de sponsoring porte sur l'analyse de certains postes de bilan principalement composés des comptes clients, du compte facture à établir et des produits constatés d'avance. A cela s'ajoute, certains postes du compte de résultat essentiellement les prestations de services et associés. Le commissaire aux comptes a également en charge la validation de l'annexe des états financiers mais nous ne détaillerons pas dans ce mémoire, ce type de vérification.

Donc au bilan les comptes analysés vont être :

- ✘ 411xxx clients.
- ✘ 418xxx facture à établir.
- ✘ 487 produits constatés d'avance.

Au compte de résultat, ce sont les comptes liés au chiffre d'affaire essentiellement :

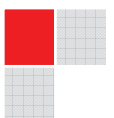
- ✘ 706xxx : prestations de service.
- ✘ 708xxx : prestations annexes.

Les comptes de TVA sont généralement traités à part, au cours de l'audit du cycle « Impôts et taxes ». Rappelons, que les clubs de rugby professionnels ont un régime normal en matière de TVA mis à part l'exonération des subventions qui peuvent donner lieu à un prorata de TVA.

#### B. LES TESTS EFFECTUES

##### **La revue analytique**

Le commissaire aux comptes lors de sa mission d'audit doit connaître et savoir évaluer l'impact financier de chaque partenaire. Par le biais de différents tests et procédures,



l'auditeur va tenter de réduire le risque d'erreurs dans la comptabilisation des contrats de sponsoring.

L'équipe d'audit va réaliser une revue analytique des différents sponsors ou partenaires afin de détecter les principales variations entre la saison en cours et la saison précédente. Les principales variations doivent être analysées et expliquées, ceci dans le but de s'assurer que les recettes liées aux sponsors récurrents sont bien prises en compte, et aussi afin de prendre connaissance de nouveaux sponsors. Le commissaire aux comptes peut réaliser un entretien avec le directeur financier afin de vérifier les principales variations.

### **La prise de connaissance et la validation des contrats signés**

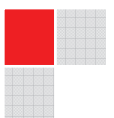
Après avoir réalisé une revue analytique des différents sponsors, le commissaire aux comptes va prendre connaissance des contrats de sponsoring significatifs. Tout d'abord, l'auditeur doit s'assurer de la validité de la signature du contrat ainsi que de la date de mise en effet afin de vérifier la bonne comptabilisation du produit lié à ce contrat.

Chaque contrat significatif doit être étudié afin de vérifier la présence de dispositions particulières notamment certaines clauses liées aux résultats du club (présence en phases finales du championnat ou de coupe d'Europe par exemple). Il s'assure alors du principe de séparation des exercices et ainsi de la comptabilisation des produits sur le bon exercice. La comptabilité doit être rapprochée du tableau de suivi des contrats de sponsoring tenu en interne. Les principaux écarts doivent être expliqués et justifiés en relation avec le service commercial.

### **L'analyse du risque de défaillance de certains sponsors**

Ensuite, après avoir vérifié la validité des contrats, le commissaire aux comptes doit s'entretenir avec la direction afin de s'informer sur la situation financière des partenaires du club. La crise économique qui sévit depuis plusieurs années a provoqué un ralentissement de l'économie et causé de nombreux problèmes de trésorerie, certaines entreprises en difficulté ont fait l'objet de procédures collectives.

L'auditeur grâce aux échéanciers de paiements mentionnés dans les contrats de sponsoring, contrôle leur cohérence avec les dates effectives de paiement sur les relevés bancaires.





L'auditeur s'assure de plus du bon dénouement des créances clients liées au sponsoring et vérifie les provisions pour créances douteuses le cas échéant.

Le commissaire aux comptes préalablement à la mission peut lancer une procédure de circularisation par sondage de certains partenaires. Pour que l'échantillon soit représentatif, l'auditeur doit circulariser les sponsors les plus représentatifs mais également en pratique une partie de la sélection s'effectue sur certains partenaires au hasard. Ce test d'audit permet de contrôler l'exhaustivité et l'existence du chiffre d'affaire publicité et sponsoring.

Si un partenaire important était défaillant, il serait très important pour le club de trouver un nouveau sponsor afin de pallier la perte de recettes correspondante. Si le club ne trouve pas de solutions, le commissaire aux comptes devra s'interroger rapidement sur le principe de continuité d'exploitation.

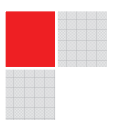
### **Le contrôle du cut-off**

Le règlement particulier de la DNACG oblige les clubs de rugby professionnel à effectuer une situation au 31 mars. Lors de cette situation, le commissaire aux comptes doit s'assurer du contrôle du cut-off. En effet, la plupart des contrats de sponsoring sont versés annuellement lors du début de la saison, la comptabilisation de produits constatés d'avance est donc indispensable lors de ces arrêtés au 31 mars afin que les comptes présentent une image fidèle et sincère. Dans le cas où le versement lié à un contrat de sponsoring ne s'effectuerait qu'en fin de saison ce qui est très rarement le cas, l'auditeur devra s'assurer de la comptabilisation d'un « produit à recevoir » lié à ce contrat.

D'autre part, il est indispensable pour l'auditeur, d'étudier les différents contrats afin de déceler d'éventuelles clauses conduisant au versement de produits supplémentaires en cas de réalisation d'objectif sportif. Dans le cas où les objectifs seraient réalisés, le CAC doit s'assurer que ces produits éventuelles ont bien été intégrés dans les comptes par la comptabilisation d'un produit à recevoir.

### **L'établissement des budgets : la validation de l'estimation des contrats non encore signés**

Une autre des spécificités des clubs de rugby professionnel réside dans le fait que lors de chaque fin de saison, le club doit envoyer un budget prévisionnel de la prochaine saison à la



DNACG que le commissaire aux comptes doit valider. Toutes les informations nécessaires au contrôle du CAC doivent être transmises notamment concernant les contrats de sponsoring de la prochaine saison. La plupart des contrats ne sont souvent pas encore signés. Une estimation doit être effectuée par le club, le CAC doit alors valider cette estimation en se référant au principe de prudence. Dans un contexte financier très délicat, le CAC doit rester vigilant quant aux diverses problématiques financières. Par le biais d'entretien avec la direction, l'équipe d'audit doit s'assurer de la cohérence du budget par rapport à la situation économique des sponsors, les résultats sportifs du club et les contrats signés lors des saisons antérieures. Par le biais d'une revue analytique pour chaque sponsor, le CAC analyse les principales variations entre la saison en cours et la prochaine saison.

Après avoir étudié les contrats de sponsoring, nous allons nous intéresser dorénavant aux indemnités de mutation dans les clubs de rugby professionnels, afin de comprendre les enjeux de cette spécificité et analyser la démarche adoptée par le CAC lors de son audit.

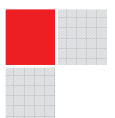
### III. LES INDEMNITES DE MUTATION

Les indemnités de mutation sont une particularité essentielle du sport professionnel. Ces indemnités correspondent à l'acquisition d'un joueur qui évoluait dans un autre club contre une indemnité financière. Les indemnités liées à l'achat d'un joueur suivent un traitement comptable particulier que nous allons expliquer dans cette partie. Le CAC lors de sa mission d'audit devra porter une attention particulière aux indemnités de mutation.

#### 1. L'EVOLUTION DE LA REGLEMENTATION COMPTABLE FRANÇAISE ET INTERNATIONALE

##### A. UNE DEFINITION PRECISE DES INDEMNITES DE MUTATION

Il est nécessaire de définir précisément les indemnités de mutation afin de comprendre de quoi elles sont composées. Les indemnités de mutation regroupent deux grands types d'indemnités : les indemnités de formation et les indemnités de transferts.



## Les indemnités de formation

La LNR et la FFR ont adopté un statut afin d'appliquer les articles L211-4 et L211-5 du Code du Sport. Dans ce statut, il est donné une définition précise du joueur en formation.

« Est considéré comme joueur en formation tout jeune joueur âgé de 16 à 23 ans, ayant intégré un centre de formation agréé conformément aux dispositions de l'article L. 211-4 du Code du Sport. » Le recrutement d'un jeune de moins de 23 ans encore en formation donne lieu à indemnité. Cette indemnité se compose d'une indemnité forfaitaire comprise entre 6 000 et 12 000 € selon le cas (**voir annexe 14**) et d'une indemnité liée à la valorisation de la formation. Cette seconde indemnité correspond à la formation du joueur et se calcule de la façon suivante :

$$\text{Valorisation de la formation} = \underbrace{\text{Coût global de la formation du joueur}}_{(1)} \times \underbrace{\text{coefficient multiplicateur}}_{(2)} + \underbrace{\text{valorisation sportive}}_{(3)}$$

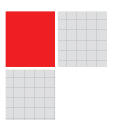
**(1)** : Le cout global de la formation se calcule selon un coût moyen annuel (qui tient compte des dépenses annuelles de formation, des subventions publiques et des montants annuels des rémunérations versées aux joueurs en contrats espoirs. Le coût minimum énoncé par la LNR et la FFR ne peut être inférieur à 4 575 €.

**(2)** : Le coefficient multiplicateur a pour but de valoriser la qualité du centre de formation dans lequel le joueur a été formé. Les centres de formation agréés sont classés en 3 catégories et le coefficient multiplicateur varie selon la catégorie du centre de formation

Coefficient multiplicateur = 1 -> catégorie 3  
= 1.25 -> catégorie 2  
= 1.5 -> catégorie 1

**(3)** : La valorisation sportive est une somme correspondante aux différents matchs joués par le joueur en formation et effectués en compétition officielle (sélections nationales et compétitions sportives avec le club formateur).

Il existe tout de même un plafonnement pour l'indemnité de formation suivant différentes caractéristiques (**voir annexe 14**).



## **Les indemnités de transferts**

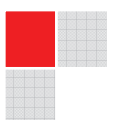
Cette indemnité résulte de négociations entre le club acheteur et le club vendeur. C'est une confrontation entre une offre et une demande. Elle est basée sur la valeur actuelle nette mensuelle du joueur multipliée par le nombre de mois restants à son contrat. Les clubs de rugby vont évaluer la valeur du joueur en essayant de réfléchir sur ce que va rapporter le joueur sportivement et extra sportivement.

Cette valorisation peut se faire suivant la méthode d'évaluation des revenus de Fisher mais les clubs peuvent utiliser aussi la méthode de comparaison. La valeur du joueur dépend également beaucoup du poste occupé, en effet les lignes arrières sont mieux valorisées que les lignes avants, l'âge est un facteur également à prendre en compte lors de la valorisation. Certains des clubs utilisent la méthode du coût de remplacement (Flamholtz E.G., 1973) c'est-à-dire qu'on vend un joueur au prix qu'il faudra pour en acheter un identique. Néanmoins, en réalité cette indemnité dépendra de nombreux facteurs tels que les performances sportives du joueur, le nombre de joueur jouant au même poste que le joueur visé par le transfert, les capacités financières du club acheteur et du club vendeur et le bon déroulement des négociations.

## **Quelques exemples**

Prenons l'exemple du joueur du Castres Olympiques Rory Kockott, qui fait l'objet de nombreuses négociations dans le cadre d'un transfert au Stade Toulousain depuis de longues semaines. Le stade Toulousain estime sa valeur actuelle entre 20 000 € et 25 000 € nette mensuelle pour une année de contrat restante ce qui correspondrait à une indemnité comprise entre 200 000 € et 300 000 €. Le Castres Olympiques, son club actuel, demande la somme de 600 000 € pour s'attacher les services du demi de mêlée Sud-Africain. Mais attention, le joueur souhaite quitter son club actuel et cette indemnité semble surévaluée quand on connaît l'état d'esprit du joueur qui refuse de s'entraîner et qui est rentré en conflit avec ses dirigeants. Pour résumer, cette indemnité est très variable d'un joueur à un autre et ni la LNR ni la FFR n'ont les moyens de l'encadrer.

Pour illustrer nos propos, nous pouvons analyser le plus gros transfert de l'histoire du rugby professionnel, celui du joueur français de rugby Benjamin Fall de Bayonne au Racing Métro.



En 2010, le club parisien s'est attaché les services du jeune espoir français contre la somme 506 000 € ce qui représentait 4 % du budget de la saison 2009-2010 pour le club de Bayonne. Ce montant se composait de 300 000 € de clause libératoire et 206 000 € d'indemnité de formation. Cette indemnité de transfert est le plus gros transfert de l'histoire du rugby français mais on se rend bien compte que les sommes engagées restent faibles par rapport aux transferts des clubs de football ou le plus gros transfert de l'histoire la somme incroyable de 94 millions d'euros.

#### B. LE NOUVEAU TRAITEMENT COMPTABLE DES INDEMNITES DE MUTATION VERSEES : LA COMPTABILISATION A L'ACTIF

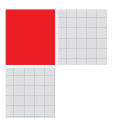
Jusqu'en 2003, les indemnités de mutation étaient comptabilisées suivant la méthode des charges à répartir et ces charges étaient étalées sur la durée du contrat du joueur. Cela laissait une grande liberté aux clubs qui pouvaient selon leur convenance, soit comptabiliser la charge relative à la dépense sur l'exercice ou comptabiliser ces indemnités suivant la méthode des charges à répartir. Depuis, les normes IFRS ont supprimé la notion de charge à répartir, la législation française a été modifiée et la normalisation comptable a évolué. Dorénavant, la comptabilisation des indemnités de mutation est assimilée à l'acquisition d'un actif incorporel.

#### **La définition d'un actif incorporel**

Un actif est un élément qui est contrôlé par un droit légal par une entité et qui est porteur d'avantages économiques futurs, c'est un élément identifiable du patrimoine de l'entité qui a une valeur positive. Dans les catégories d'actifs, on peut citer une catégorie particulière l'actif immobilisé composé des actifs corporels et des actifs incorporels. La première catégorie regroupe les actifs matériels de l'entreprise : bâtiments, machines, véhicules de transport... La seconde catégorie est plus difficile à cerner, elles regroupent les brevets, les licences, les marques...

Selon la norme IAS 36, un actif incorporel est « un actif non monétaire identifiable sans substance physique ».

Un actif incorporel est identifiable s'il :



- ✘ « est séparable, c'est-à-dire qu'il peut être séparé de l'entité et être vendu, transféré, concédé par licence, loué ou échangé, soit de façon individuelle, soit dans le cadre d'un contrat, avec un actif ou un passif lié.
- ✘ ou résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux, que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations. »

Il existe donc deux critères pour la définition d'un actif incorporel identifiable : le critère économique (la possibilité de le séparer) et le critère juridique (un droit contractuel ou légal).

La comptabilisation à l'actif n'est possible que si 2 conditions cumulatives sont remplies :

- ✘ si le coût de cet actif peut être identifié de façon précise et fiable.
- ✘ si cet actif sera porteur d'avantages économiques futurs.

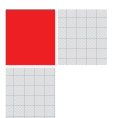
La définition d'un actif incorporel selon la norme IAS 36 nous indique qu'il existe des critères précis pour la comptabilisation d'un actif incorporel.

### **Les cas des indemnités de mutations**

L'avis n° 2004-12 du Conseil National de la Comptabilité du 23 juin 2004 qui ne s'imposa aux sociétés à vocation sportive françaises qu'au 1<sup>er</sup> janvier 2005 relatif aux traitements des « indemnités de mutation » précise que « Les indemnités de mutation visées par le présent avis, correspondent aux montants versés par une société à vocation sportive à une autre société française ou étrangère lors de la mutation d'un joueur professionnel, à l'exclusion des indemnités versées à tout autre organisme ». De plus, l'avis du CNC précise que l'indemnité versée par la société sportive en cas de mutation correspond bien à l'acquisition d'un droit contractuel (critère juridique) :

- ✘ « qu'elle contrôle du fait d'événements passés.
- ✘ dont elle sera la seule à attendre des avantages économiques futurs liés à la présence du joueur dans son équipe. »

De plus, le coût de ce droit contractuel peut être évalué de façon fiable puisque le montant de l'indemnité figure dans le contrat signé avec le club vendeur. Selon la définition d'un actif incorporel, les indemnités doivent faire l'objet d'une comptabilisation à l'actif.



Dans le cas d'indemnité reçue de la part d'un autre club, le règlement du CRC 2004-07 indique que ces indemnités sont comptabilisées directement en résultat.

### **Les conséquences de l'inscription à l'actif du bilan**

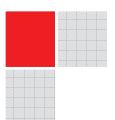
L'inscription à l'actif du bilan implique des conséquences en matière comptable notamment en termes d'amortissements et de dépréciations. En effet, un actif est amortissable si son utilisation est déterminable en termes de durée ou par le biais d'une autre unité d'œuvre (si elles reflètent mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus). Certaines immobilisations incorporelles ont une durée identifiable et déterminée de façon précise souvent grâce à la protection juridique qu'il bénéficie dans le temps. C'est le cas des brevets mais aussi des licences qui peuvent faire l'objet d'un amortissement. Néanmoins une marque ne peut faire l'objet d'un amortissement car il est impossible de déterminer une durée d'utilisation de la marque.

L'avis du CNC (règlement n° 2002-10) précise que ces indemnités de mutation sont amortissables car leur utilisation est limitée dans le temps. Ces indemnités doivent alors être amorties sur la durée du contrat du joueur. Le mode d'amortissement doit refléter le rythme de consommation des avantages économiques futurs. Le mode d'amortissement le plus utilisé et le plus approprié est le mode d'amortissement linéaire.

### **Une remise en cause de la comptabilisation à l'actif**

Néanmoins ce choix de comptabilisation peut être discutable. En effet, prenons l'exemple d'un joueur qui se blesse gravement et qui ne jouera que très peu pour son club. L'investissement initial peut ici être remis en cause et ne générer aucun profit futur. Ceci semble être un cas de remise en cause de la comptabilisation en actif incorporel.

De plus, un joueur jouant pour sa sélection nationale est également un très bon contre-exemple de la comptabilisation en actif incorporel. En effet, le club ne contrôle plus dans ce cas son joueur qui est soumis au bon vouloir de la Fédération et surtout les avantages économiques découlant du joueur sont directement versés dans les caisses de la Fédération et non pas dans celles des clubs. De plus, certains contrats mais s'ils sont rares se déroulent sur une durée d'une seule année. Dans ce cas-là peut-on vraiment parler d'un actif incorporel ? Il semble que non si l'on suit la définition précise d'un actif.



Depuis le règlement 2004-07 du comité de la réglementation comptable, la comptabilisation des indemnités de mutation à l'actif du bilan (immobilisations incorporelles) est obligatoire car elles répondent à la définition d'un actif et répondent aux critères de comptabilisation. Néanmoins, selon nos recherches on peut remarquer que dans certains cas, on peut avoir une remise en cause de la comptabilisation à l'actif. On peut alors s'interroger si dans les années à venir le traitement comptable ne sera pas amené à évoluer.

## 2. L'AUDIT DES INDEMNITES DE MUTATION

Les indemnités de mutation regroupent des particularités juridiques, économiques et comptables des clubs de rugby professionnels. Pour pouvoir se fonder un jugement sur les comptes de la société et notamment sur leur régularité, le CAC va devoir mettre en place des procédures d'audit spécifiques aux indemnités de mutation. Ces indemnités de mutation vont être contrôlées dans le cycle « immobilisations incorporelles ». Les postes audités seront les comptes d'immobilisations incorporelles (20xxx), les comptes de dotations aux amortissements (28xxx / 681x) ainsi que les comptes de dépréciations (29xx / 6816).

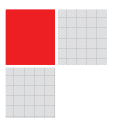
Les indemnités versées au cours de l'exercice comptable pour acquérir un joueur appartenant à un autre club doivent être analysées avec soin. Le CAC va utiliser différentes techniques pour valider ces indemnités.

### **Le contrôle des pièces justificatives**

Le commissaire aux comptes va rapprocher le montant et la date inscrit dans le document de mutation du joueur avec le montant enregistré et la date inscrite en comptabilité. Il doit valider aussi la bonne affectation comptable et le descriptif détaillé de cette indemnité afin qu'on identifie rapidement le joueur concerné.

### **La validation du coût d'acquisition**

Le cout d'acquisition est le montant qui sera enregistré en comptabilité. Les indemnités de mutation ne sont pas le seul élément à prendre en compte dans le calcul du coût





d'acquisition. Le CAC doit être vigilant à la prise en compte des commissions d'agents de joueurs (comme le souligne la norme IAS 16 « honoraires professionnelles »).

### **Le contrôle des amortissements (calcul, durée pratiquée)**

Le commissaire aux comptes doit s'assurer de la bonne comptabilisation des amortissements. Pour ce faire, il va vérifier que la durée d'amortissement utilisée pour le calcul correspond bien à la durée du contrat que le joueur a signé. Dans la pratique, l'auditeur utilisera la technique du sondage.

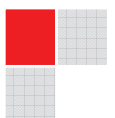
### **Le contrôle de cessions de l'exercice**

En cas de cession sur l'exercice, le CAC va vérifier la réalité de la cession, son prix de vente, les dates de cession et de comptabilisation de l'opération, le correct enregistrement, le cas échéant, du prix de vente et du calcul de la plus ou moins value. Il s'assurera de plus de l'encaissement du prix de vente.

### **Le contrôle des tests de dépréciation**

Selon la norme IAS 36, la comptabilisation en actif incorporel doit faire l'objet de tests de dépréciation (Impairments tests) afin de vérifier que la valeur nette comptable (VNC) reste inférieure à la valeur d'usage. En effet, la norme IAS 36 qui précise le cadre des dépréciations d'actif, cette norme indique qu'il est nécessaire à chaque fin d'exercice d'identifier les potentiels indices de perte de valeur d'un actif et si tel est le cas alors un test de dépréciation doit être effectué : la valeur comptable de l'actif doit être comparée à sa valeur actuelle. Les indices de perte de valeur qui peuvent être utilisés pour le test de dépréciation sont : le pourcentage du joueur sur les feuilles de match, le pourcentage de temps de jeu du joueur, nombre de matchs joués par le joueur comme titulaire ou remplaçant.

Dans un premier temps, on compare valeur nette comptable à la valeur vénale autrement dit la valeur de marché (c'est-à-dire la valeur probable de ce bien en cas de revente dans les conditions actuelles), si cette dernière est supérieure, le test de dépréciation prend fin et il n'y a pas lieu de déprécier l'actif en question. Si la valeur vénale n'est pas déterminable, c'est-à-dire qu'il n'y a pas de marché pour ce bien alors il est nécessaire de déterminer la valeur d'usage. La modification de la valeur nette comptable suite à la constatation d'une



dépréciation entraîne la modification prospective du plan d'amortissement et donc l'ajustement de la dotation pour les exercices suivants la dépréciation.

Les indemnités de mutation doivent faire l'objet de tests de dépréciation en cas d'identification d'un indice de perte de valeur.

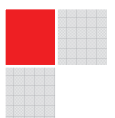
L'avis du CNC préconise un test de dépréciation dans deux cas différents :

- ✘ Au niveau de l'équipe considérée comme une « unité génératrice de trésorerie » (UGT).
- ✘ Au niveau du joueur, en cas de défaillance individuelle.

La norme IAS 36 a défini la notion d'UGT comme « le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs ». La norme IAS 36 précise de plus, que la perte de valeur au niveau de l'UGT résulte du fait que sa valeur comptable devienne supérieure à sa valeur recouvrable. La norme utilise des termes différents du droit comptable français mais qui au final ont des sens très proche. La valeur recouvrable est la valeur la plus élevée entre la valeur d'utilité (en droit comptable français la valeur d'usage) et la juste valeur (la valeur vénale).

Pour effectuer ce test de dépréciation, il est très délicat de retenir la juste valeur : il n'existe pas un marché des transferts suffisamment « transparent ». En effet, la définition de la juste valeur insiste sur le fait que le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction doit être conclu à des conditions normales de marché et de concurrence, net des coûts de sortie. Le marché des transferts de joueurs professionnels de rugby est difficilement assimilable à des conditions normales de marché et de concurrence car il n'est pas transparent (secret des négociations, rôle de « l'éthique sportive », maintien de l'efficacité du joueur jusqu'à son départ : le joueur est souvent le dernier informé de son transfert).

Si la juste valeur ne peut être utilisée, il faut donc avoir recours à la valeur d'utilité qui est obtenue grâce aux avantages économiques futurs. Dans le cas des indemnités de mutation, les avantages économiques futurs seront assimilés aux flux de trésorerie futurs que le club pourra générer. Il faut donc calculer la somme actualisée des flux de trésorerie futurs liés à



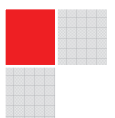
l'équipe. La norme IAS 36 donne de nombreux éléments concernant le calcul des flux de trésorerie futurs attendus notamment que les projections de ces flux doivent être établies à l'aide d'hypothèses raisonnables et documentées. L'actualisation de ces flux semble indispensable car il est nécessaire d'appréhender et de prendre en compte la « valeur temps de l'argent » mais également les risques spécifiques liés à l'actif pour lequel les estimations de flux de trésorerie futurs n'ont pas été ajustées.

En effet, la notion de risque est ici très importante : le niveau des résultats futurs dépend de la performance actuelle (grâce au bon classement de l'équipe, elle pourra participer à des compétitions européennes qui sont des sources de financement très importantes en matière de droits de retransmission télévisés). En cas de mauvais classement et de contreperformances successives, les flux futurs de trésorerie diminueront forcément.

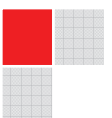
Si le calcul de la valeur d'utilité de l'UGT a été réalisée dans les conditions que précise la norme IAS 36, il est important de trouver un critère de ventilation au sein de l'équipe entre les différents joueurs (par exemple proportionnellement à la valeur de leurs indemnités de mutation respectives, mais d'autres critères peuvent être utilisés).

Le test de dépréciation montre toute la complexité à laquelle est confronté l'équipe d'audit lors de sa mission. Toutes les hypothèses concernant les tests de dépréciation doivent être validées par le CAC. Un entretien avec la direction est indispensable afin de comprendre quels critères ont été utilisés. Le calcul de la valeur recouvrable doit être analysé avec précision et si besoin l'auditeur peut faire appel à un expert pour l'aider à valider ce point essentiel.

La comptabilisation des indemnités de mutation à l'actif reste encore peu fréquente aujourd'hui dans les clubs de rugby, mais au vue de l'évolution dans le football et des changements annoncés dans le rugby pour les prochaines années, les indemnités de mutation vont très vite devenir une opération quasi courante. Le commissaire aux comptes devra alors faire preuve d'un esprit critique et attacher beaucoup d'importance à ces indemnités.



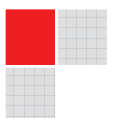
# CONCLUSION



Le secteur du sport notamment du rugby en France est un secteur très spécifique car il mélange à la fois le monde professionnel et le monde amateur. La frontière entre l'amateurisme et le professionnalisme reste très floue et il est parfois délicat de comprendre la présence dans un club d'une société commerciale qui doit gérer la partie professionnelle de l'activité alors que le club évolue dans une compétition amateur. Il est donc indispensable pour le commissaire aux comptes afin d'effectuer sa mission de manière professionnelle, de connaître au mieux l'entité qu'il va contrôler et le secteur d'activité dans lequel il va évoluer. La mission du CAC dans un club de rugby est réellement passionnante mais nécessite rigueur et professionnalisme. Les différentes particularités, les multiples problématiques liées aux traitements comptables et aux démarches d'audit les mieux adaptées ainsi que les enjeux très importants présentent un réel intérêt. Néanmoins, le commissaire aux comptes doit faire preuve de professionnalisme afin de répondre aux différentes conséquences comptables et juridiques dans le respect des normes professionnelles et bien sûr en gardant un esprit critique sur les différentes situations qu'il doit traiter.

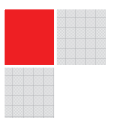
Ce secteur présente de nombreuses spécificités qui vont demander une attention particulière pour le commissaire aux comptes. D'une part, les contrats de sponsoring qui connaissent une croissance exponentielle ces dernières années devront être examinés avec minutie afin d'éviter tous risques d'erreurs dans les comptes. D'autre part, il convient pour l'auditeur de porter une attention particulière et une vigilance accrue sur les risques liés à l'acquisition de joueurs par le biais du système des indemnités de mutation et de leur évaluation à l'actif.

Le rôle du CAC est essentiel puisqu'il va certifier les comptes de l'entité et ainsi donner une opinion fondamentale pour la gouvernance du club mais aussi pour l'organisme de contrôle des clubs de rugby : la Direction Nationale d'Aide et de Contrôle de Gestion. La mission du CAC est très complémentaire à celle de la DNACG qui vise à réguler et contrôler les finances des clubs qu'ils soient professionnels ou amateurs. Pour effectuer sa mission, le CAC s'appuiera sur le contrôle interne tout en l'ayant testé et appréhendé préalablement. Il serait intéressant de travailler davantage en relation avec la DNACG afin de mettre en place des contrôles clés permettant de couvrir les risques liés à ce secteur.



D'autre part, le CAC a une mission très importante dans le cadre de la prévention contre les difficultés des entreprises. Il doit savoir appréhender le principe de continuité d'exploitation afin d'apprécier la situation financière de l'entité contrôlée. Dans un contexte économique délicat et une mise en responsabilité de l'auteur toujours plus importante, il convient de conserver une opinion indépendante et d'apprécier la continuité d'exploitation avec prudence.

Les différents travaux effectués dans le cadre de ce mémoire m'ont permis d'appréhender un aspect de cet environnement que je connaissais peu. Grâce à la mission exercée dans un club professionnelle de rugby, j'ai pu appréhender la difficulté des travaux du commissaire aux comptes mais aussi le vif intérêt que peut susciter des secteurs aussi spécifiques. Ainsi, j'ai pu comprendre qu'une analyse minutieuse permet de cerner davantage les zones de risques et ainsi d'optimiser les contrôles en conséquence.



# BIBLIOGRAPHIE

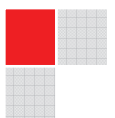
Compte tenu du thème de ce mémoire, la documentation consultée a principalement porté sur les aspects juridiques et économiques d'un club de rugby professionnel. Différentes sources d'informations ont ainsi été utilisées, dont la liste présentée ci-dessous, bien que non exhaustive, permettra au lecteur d'approfondir certains aspects du sujet.

## 1. TEXTES DE REFERENCE LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES

- La loi n° 2003-706 du 1er août 2003 de sécurité financière
- La loi n°99-1124 du 28 décembre 1999 portant diverses mesures relatives à l'organisation d'activités physiques et sportives
- Décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005 portant approbation du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes
- Normes d'Exercice professionnel
- Code du Sport
- Code de Commerce

## 2. OUVRAGES, REVUES, ARTICLES ET ETUDES

- CHAIX Pierre « Le rugby professionnel en France: Enjeux économiques et sociaux » Editions L'Harmattan, 1 janv. 2004
- Merle (Ph.), Mercier (A.), Flahaut-jasson (Cl.), « Audit et commissariat aux comptes ». Ed. 2003-2004 -Ed. Francis Lefebvre.
- Rapport DNACG 2012
- Journal Le Point : article du 28/01/2012 « Le rugby professionnel français sous tension. »



- FOULQUIER Nicolas, « Flop 14 ; le rugby professionnel à la française » 13/02/2007 éditions Cepadues
- LACAULE Simon, « Le financement d'un club de rugby professionnel : analyse des contraintes et maximisation des ressources » 2010

### 3. SITES INTERNET

#### Centre documentaire de la profession :

- [www.bibliotique.com](http://www.bibliotique.com)
- [www.cncc.fr](http://www.cncc.fr)

#### Documentation législative :

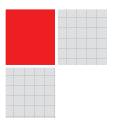
- [www.ladocfrancaise.gouv.fr](http://www.ladocfrancaise.gouv.fr)
- [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr)
- [www.rfcomptable.fr](http://www.rfcomptable.fr)

#### Documentation liée au rugby :

- [www.lnr.fr](http://www.lnr.fr)
- [www.ffr.fr](http://www.ffr.fr)
- [www.sports.gouv.fr](http://www.sports.gouv.fr)

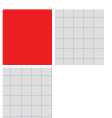
### 4. DOCUMENTS PEDAGOGIQUES

- GONTHIER-BESACIER Nathalie, Cours d'audit légal, IAE GRENOBLE, année2012-2013



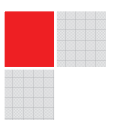


# ANNEXES



## LISTES DES ANNEXES

<b>Annexe 1</b> : Comparaison entre les différentes formes de sociétés commerciales pour les clubs de rugby professionnels .....	<b>65</b>
<b>Annexe 2</b> : L'évolution du chiffre d'affaires (moyenne par club du TOP 14 en milliers €) .....	<b>66</b>
<b>Annexe 3</b> : L'évolution des produits de sponsoring (moyenne par club du TOP 14 en milliers €) .....	<b>67</b>
<b>Annexe 4</b> : La répartition des recettes de sponsoring des clubs par type de support publicitaire (en milliers €) .....	<b>68</b>
<b>Annexe 5</b> : La répartition des versements de la ligue nationale de rugby aux clubs de TOP 14 (en milliers €) .....	<b>69</b>
<b>Annexe 6</b> : L'évolution des versements de la LNR aux clubs de TOP 14 (en milliers €) .....	<b>70</b>
<b>Annexe 7</b> : L'évolution de l'affluence moyenne par match de TOP 14 (nombre de spectateurs payant) hors phases finales .....	<b>71</b>
<b>Annexe 8</b> : L'évolution moyenne des recettes matchs (billetterie + abonnements VIP) par club de TOP 14 (en milliers €) .....	<b>72</b>
<b>Annexe 9</b> : Répartition du public par catégorie de spectateurs .....	<b>73</b>
<b>Annexe 10</b> : Le détail de la contribution moyenne par club de TOP 14 des collectivités locales en 2010-2011 (en milliers €) .....	<b>74</b>
<b>Annexe 11</b> : Schéma descriptif du fonctionnement de la DNACG.....	<b>75</b>
<b>Annexe 12</b> : Le déroulement de la démarche d'audit du commissaire aux comptes.....	<b>76</b>
<b>Annexe 13</b> : Récapitulatif des objectifs d'audit .....	<b>77</b>
<b>Annexe 14</b> : Tableau récapitulatif de l'indemnité de formation à verser.....	<b>78</b>



ANNEXE 1 : COMPARAISON ENTRE LES DIFFERENTES FORMES DE SOCIÉTÉS COMMERCIALES POUR LES CLUBS DE RUGBY PROFESSIONNELS

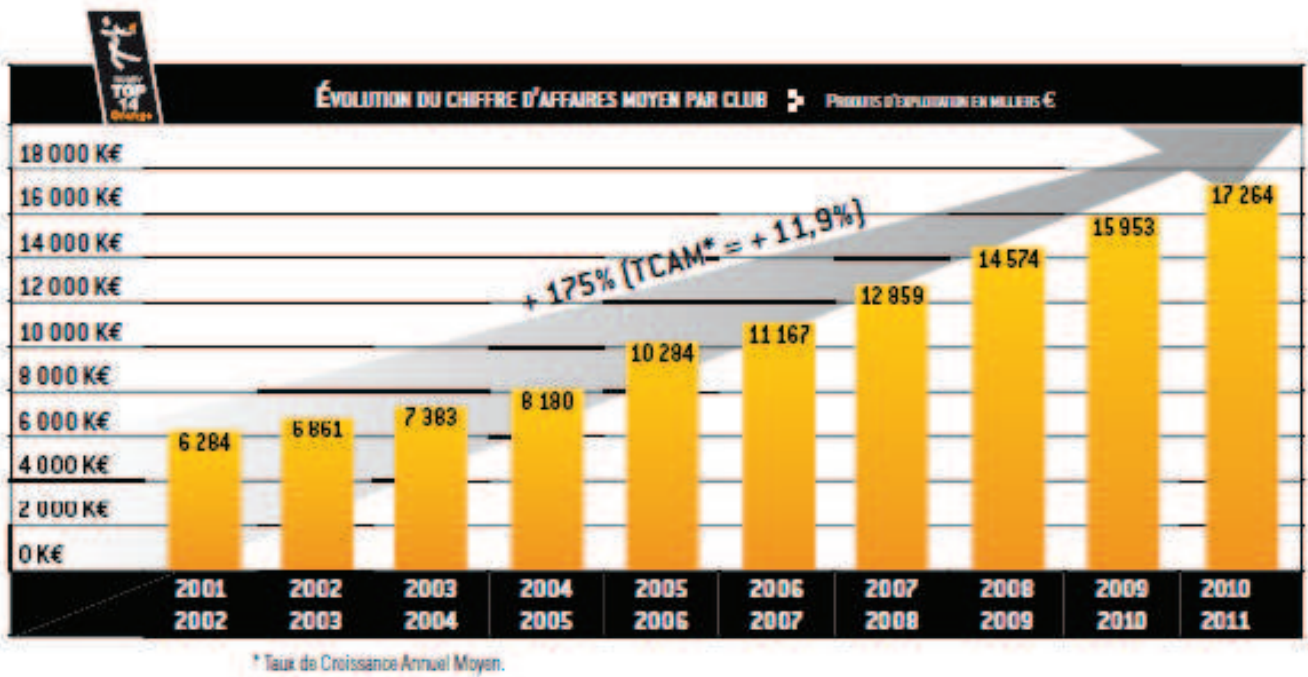
Réglementation des sociétés sportives en matière de répartition du capital, de rémunération des dirigeants et distribution des dividendes aux actionnaires

<i>Sociétés sportives</i>	<i>Réglementation applicable</i>	<i>Répartition du capital</i>	<i>Rémunération des dirigeants</i>	<i>Distribution de dividendes aux actionnaires</i>
SAOS	- Loi 84-610 du 16/7/1984 modifiée - Code de commerce - Statut type prévu par le décret 86-409 du 11/3/86	Un tiers du capital social doit être détenu par l'association sportive support.	NON	NON Les bénéfices sont affectés à la constitution de réserves
EURL	- Loi n° 84-610 du 16/7/84 modifiée - Code de commerce - Statut type prévu par le décret 2001-148 du 16/2/01	L'association support est l'associée unique et détient donc la totalité du capital	OUI Le gérant peut être rémunéré	NON Les bénéfices sont affectés à la constitution de réserves
SASP	- Loi 84-610 du 16/7/1984 modifiée - Code de commerce - Statut type prévu par le décret 2001-149 du 16/2/01	- Le capital social est librement réparti entre les actionnaires - Lors de la constitution de la société, l'association support doit avoir au moins une action	OUI	OUI
SEMSL	- Loi 83-597 du 7/7/83 relative aux SEMJ. - Loi 84-610 du 16/7/84 modifiée - Code de commerce - Statut type prévu par le décret 86-408 11/3/86	La majorité du capital doit être détenue soit par l'association support seule, soit conjointement par cette association et les collectivités territoriales	NON	NON Les bénéfices sont affectés à la constitution de réserves.

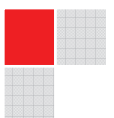
**Source : Pierre CHAIX « Le rugby professionnel en France: Enjeux économiques et sociaux »**



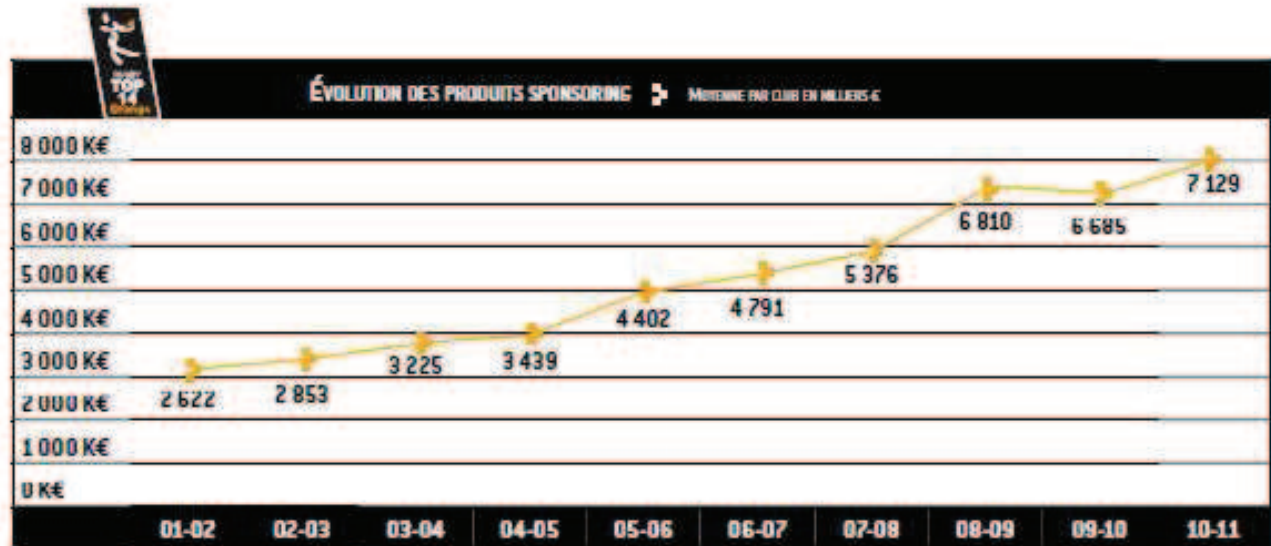
ANNEXE 2 : L'ÉVOLUTION DU CHIFFRE D'AFFAIRES (MOYENNE PAR CLUB DU TOP 14 EN MILLIERS €)



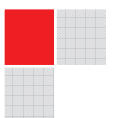
Source : rapport DNACG 2012 ([www.lnr.fr](http://www.lnr.fr))



ANNEXE 3 : L'ÉVOLUTION DES PRODUITS DE SPONSORING (MOYENNE PAR CLUB DU TOP 14 EN MILLIERS €)



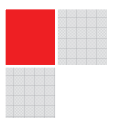
Source : rapport DNACG 2012 ([www.lnr.fr](http://www.lnr.fr))



ANNEXE 4 : LA REPARTITION DES RECETTES DE SPONSORING DES CLUBS PAR TYPE DE SUPPORT PUBLICITAIRE(EN MILLIERS €)


	Part fixe	Part variable	Total TOP 14 Orange	Moyenne/Club	Part en %
<b>LA STRUCTURE DES RECETTES DE SPONSORING DES CLUBS PAR TYPE DE SUPPORT</b>					
Source: 2010-2011 en milliers €					
Emplacement sponsor n°1 (devant du maillot - empl. principal)	11 966	110	15 076	1 077	15%
Emplacement sponsor n°2 (devant du maillot)	4 252	30	4 282	306	4%
Emplacement sponsor n°3 (devant du maillot)	2 119	30	2 149	154	2%
Emplacement sponsor n°4 (manche gauche du maillot)	2 361	50	2 411	172	2%
Emplacement sponsor n°7 (dos en-dessous du numéro)	1 798	40	1 838	131	2%
Emplacement sponsor n°8 (dos en-dessus du numéro) <sup>(*)</sup>	4 935	145	5 080	363	5%
<b>Total maillot</b>	<b>30 430</b>	<b>405</b>	<b>30 835</b>	<b>2 203</b>	<b>30%</b>
Emplacement sponsor n°5 (devant gauche du short)	1 722	40	1 762	126	2%
Emplacement sponsor n°6 (devant droite du short)	701	125	826	59	1%
<b>Total short</b>	<b>2 423</b>	<b>165</b>	<b>2 588</b>	<b>185</b>	<b>3%</b>
Équipementier (hors produits dérivés)	1 473	143	1 616	115	2%
<b>Total Équipement</b>	<b>34 326</b>	<b>713</b>	<b>35 039</b>	<b>2 503</b>	<b>35%</b>
TOP 14 Orange : Panneautique LED (propriété de la LNR)	5 503	0	5 503	393	5%
Panneautique LED ou tournante (propriété du club)	2 218	15	2 233	160	2%
Panneautique fixe	7 292	0	7 292	520	7%
Autres supports (écrans géants, annonces sonores, parrainages de match, marquages pelouse, ...)	12 407	114	12 521	894	12%
<b>Total supports visibilité (hors équipement)</b>	<b>27 410</b>	<b>129</b>	<b>27 539</b>	<b>1 967</b>	<b>26%</b>
Hospitalités : loges - recettes totales	10 868	0	10 868	776	10%
loges - marge brute	5 158		5 158	368	
sièges VIP - recettes totales "billetterie"	8 039	0	8 039	574	8%
prestations sièges VIP - recettes totales hors billetterie	21 764	0	21 764	1 555	21%
prestations sièges VIP - marge brute	9 466		9 466	676	
<b>Indicateur total marge brute (loges et sièges VIP) <sup>(**)</sup></b>	<b>22 663</b>	<b>-</b>	<b>22 663</b>	<b>1 619</b>	<b>-</b>
Organisation séminaires / conventions	302	0	302	22	0%
<b>Total Hospitalités et organisations diverses</b>	<b>40 973</b>	<b>0</b>	<b>40 973</b>	<b>2 927</b>	<b>39%</b>
<b>TOTAL SPONSORING</b>	<b>102 709</b>	<b>842</b>	<b>103 551</b>	<b>7 397</b>	<b>100%</b>

Source : rapport DNACG 2012 ([www.lnr.fr](http://www.lnr.fr))





ANNEXE 5 : LA REPARTITION DES REVERSEMENTS DE LA LIGUE NATIONALE DE RUGBY AUX CLUBS DE TOP 14 (EN MILLIERS €)

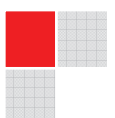


LES REVERSEMENTS DE LA LNR AUX CLUBS DU TOP 14 ORANGE						
Saison 2010-2011 (en milliers €)						
Clubs	Droits TV/Mark. Championnat	Droits TV/Mark. Coupes d'Europe	Caisse de Blocage Championnat (*)	Centres de Formation	Sélections nationales	TOTAL (**)
TOULOUSE	1 321	895	367	64	195	2 843
CLERMONT	1 321	846	284	64	192	2 709
PERPIGNAN	1 321	845	122	64	126	2 479
BIARRITZ	1 321	745	155	64	167	2 454
RACING METRO 92	1 321	721	253	21	76	2 393
MONTPELLIER	1 321	546	386	64	53	2 371
CASTRES	1 321	745	156	64	52	2 338
AGEN	1 621	496	123	64	67	2 311
TOULON	1 321	795	123	64	62	2 310
LA ROCHELLE	1 621	496	123	64	0	2 305
PARIS	1 321	690	123	64	18	2 217
BAYONNE	1 321	515	123	64	45	2 070
BRIVE	1 321	515	123	64	41	2 066
BOURGOIN	1 321	496	123	64	0	2 005
<b>TOTAL (**)</b>	<b>19 088</b>	<b>9 346</b>	<b>2 580</b>	<b>2 588</b>	<b>983</b>	<b>32 674</b>

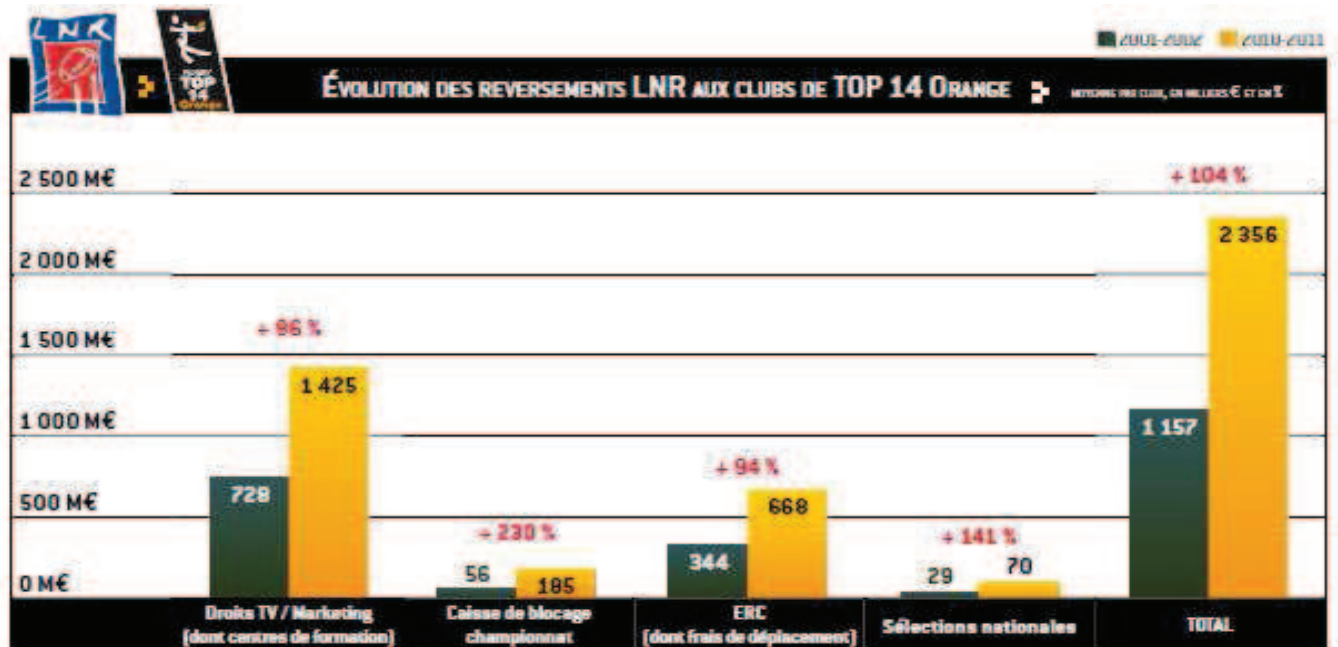
(\*) La caisse de blocage correspond aux recettes de billetterie des phases finales.

(\*\*) Les totaux peuvent varier à la marge par rapport aux sommes des différentes lignes ou colonnes (sommes arrondies au millier d'euros).

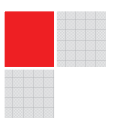
Source : rapport DNACG 2012 ([www.lnr.fr](http://www.lnr.fr))



ANNEXE 6 : L'ÉVOLUTION DES REVERSEMENTS DE LA LNR AUX CLUBS DE TOP 14 (EN MILLIERS €)

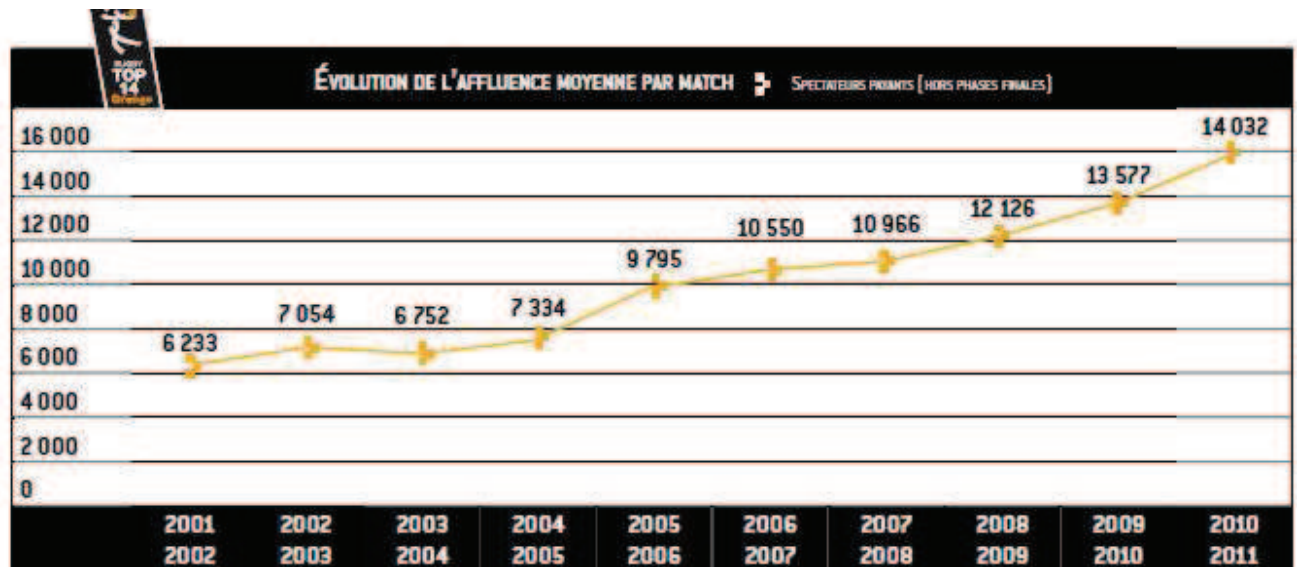


Source : rapport DNACG 2012 ([www.lnr.fr](http://www.lnr.fr))

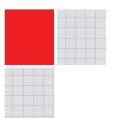




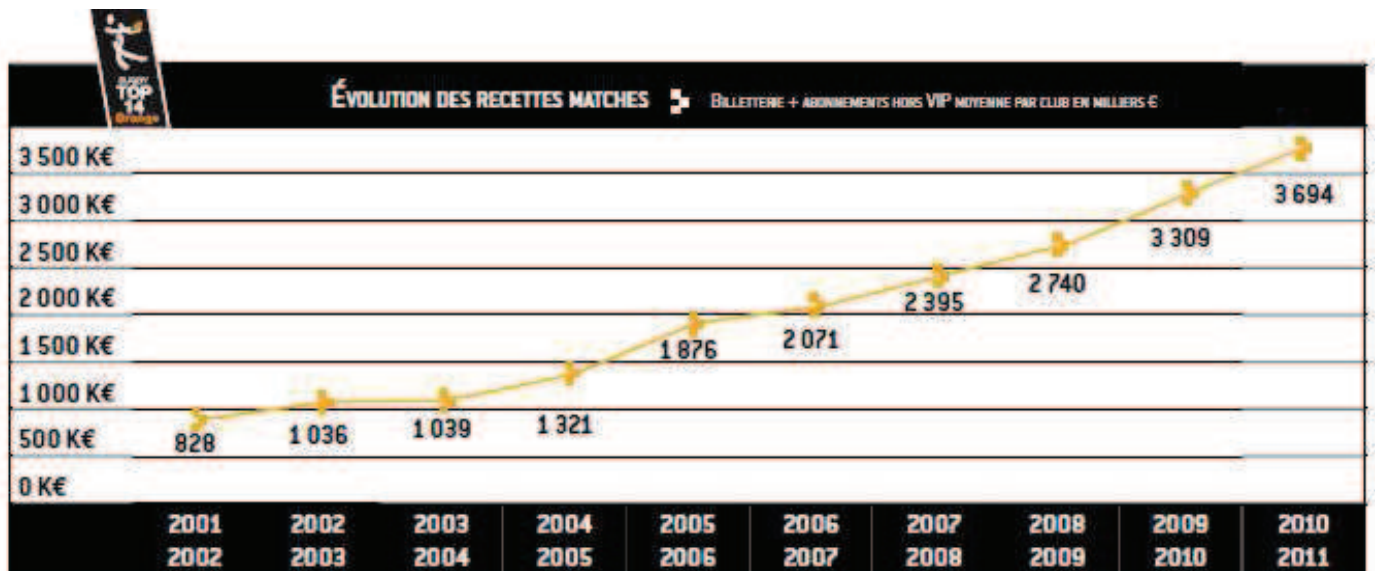
ANNEXE 7 : L'ÉVOLUTION DE L'AFFLUENCE MOYENNE PAR MATCH DE TOP 14 (NOMBRE DE SPECTATEURS PAYANT) HORS PHASES FINALES



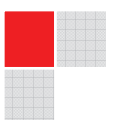
Source : rapport DNACG 2012 ([www.lnr.fr](http://www.lnr.fr))



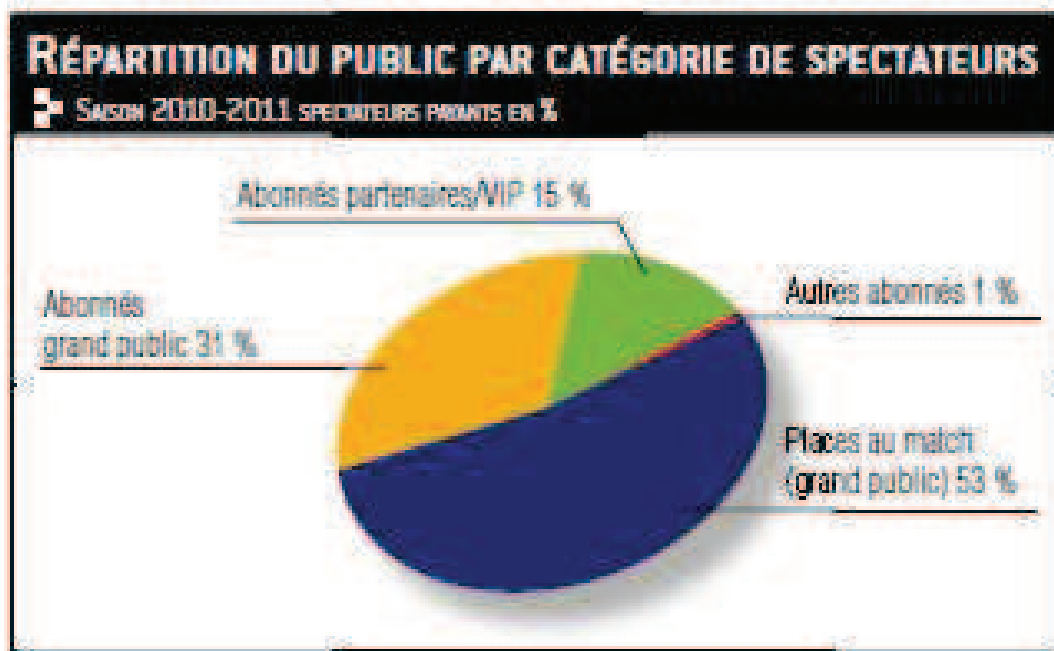
ANNEXE 8 : L'ÉVOLUTION MOYENNE DES RECETTES MATCHS (BILLETTERIE + ABONNEMENTS VIP) PAR CLUB DE TOP 14 (EN MILLIERS €)



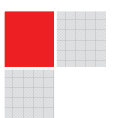
Source : rapport DNACG 2012 ([www.lnr.fr](http://www.lnr.fr))



ANNEXE 9 : REPARTITION DU PUBLIC PAR CATEGORIE DE SPECTATEURS

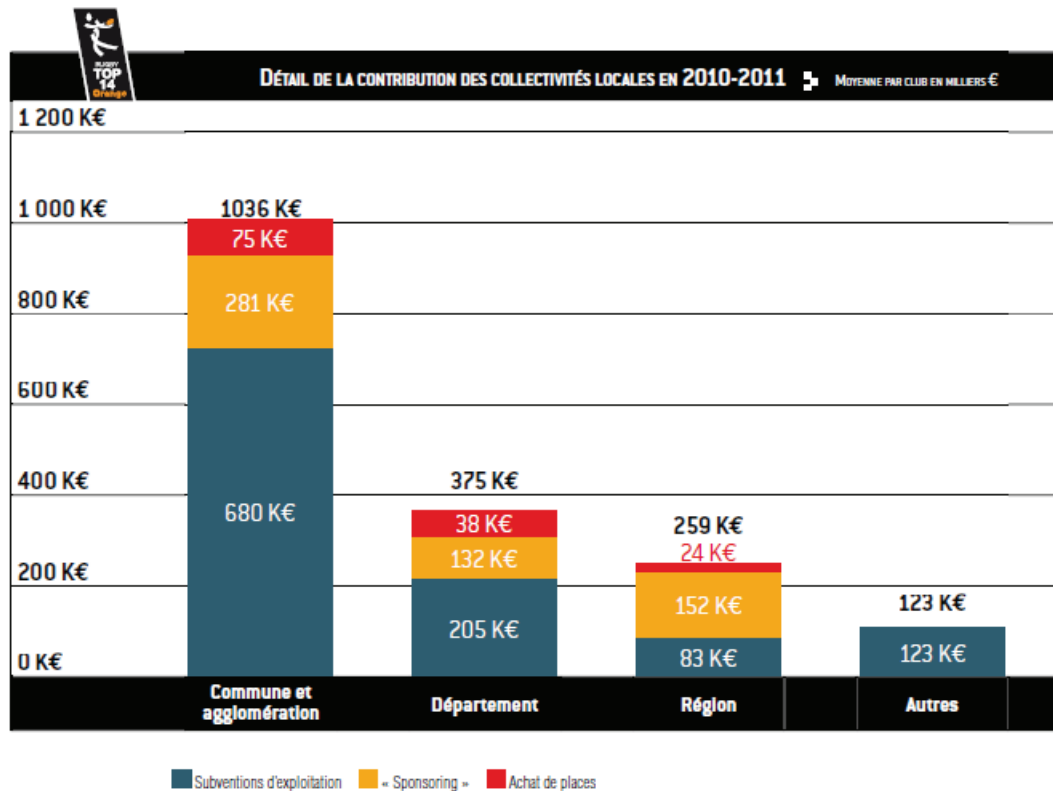


Source : rapport DNACG 2012 ([www.lnr.fr](http://www.lnr.fr))

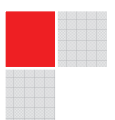


ANNEXE 10 : LE DETAIL DE LA CONTRIBUTION MOYENNE PAR CLUB DE TOP 14 DES COLLECTIVITÉS LOCALES EN 2010-2011 (EN MILLIERS €)

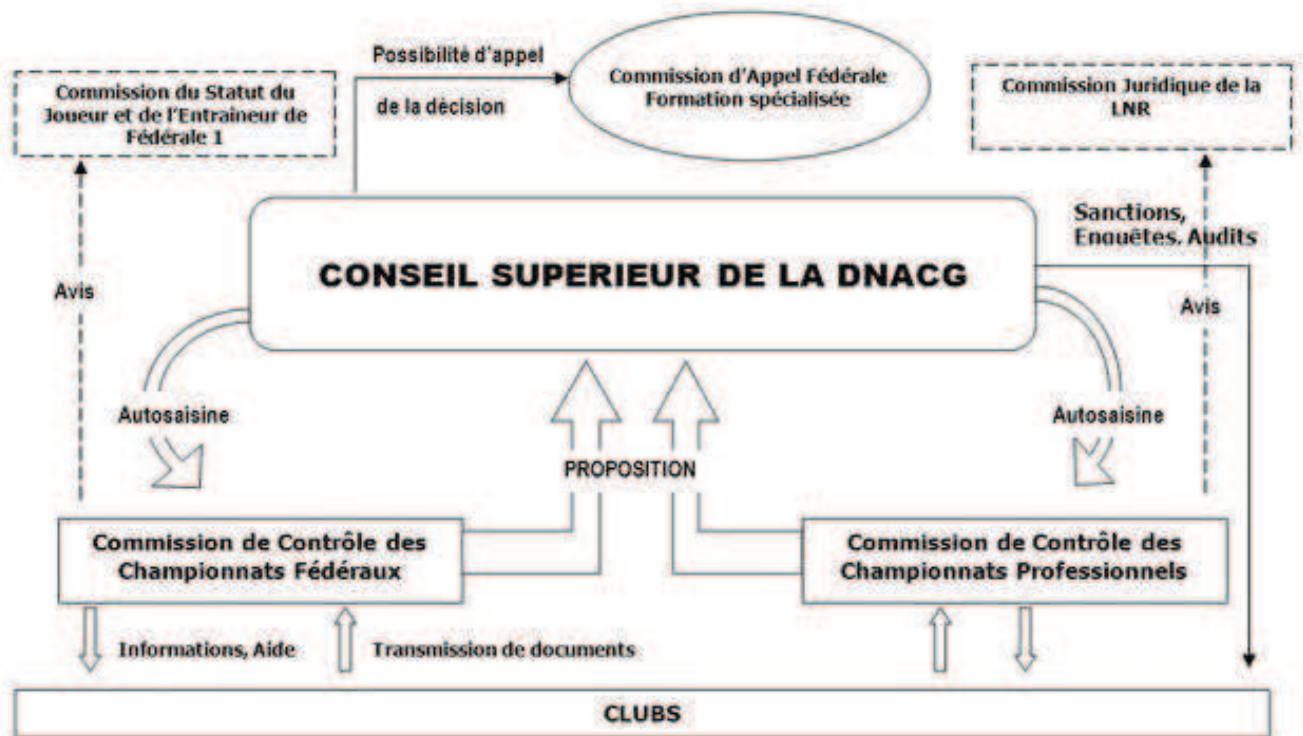
Les aides des collectivités



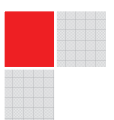
Source : rapport DNACG 2012 ([www.lnr.fr](http://www.lnr.fr))



ANNEXE 11 : SCHEMA DESCRIPTIF DU FONCTIONNEMENT DE LA DNACG



Source : [www.ffr.fr](http://www.ffr.fr)



## ANNEXE 12 : LE DEROULEMENT DE LA DEMARCHE D'AUDIT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

### Déroulement de l'audit légal

#### Diligences préalables

(1) Planification de l'audit

(2) Connaissance de l'entité et de son environnement

Evaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

(3) Procédures d'audit

(4) **OPINION SUR LES COMPTES**

Vérifications spécifiques

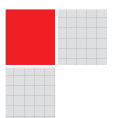
REDACTION DU RAPPORT GENERAL en 3 parties :

Opinion sur les comptes annuels

Justification des appréciations

Vérifications et informations spécifiques

#### Phase 0 = « diligences préalables »

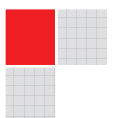


ANNEXE 13 : RECAPITULATIF DES OBJECTIFS D'AUDIT

**Les objectifs d'audit (« assertions »)**

*« assertion » = critère dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes (NEP 500)*

Assertions concernant les flux	Assertions concernant les soldes	Assertions concernant la présentation des comptes et l'annexe
Réalité	Existence	Réalité
Exhaustivité	Droits et obligations	Droits et obligations
Mesure	Exhaustivité	Exhaustivité
Séparation des exercices	Evaluation et imputation	Présentation et intelligibilité
Classification		Mesure et évaluation





ANNEXE 14 : TABLEAU RÉCAPITULATIF DE L'INDEMNITÉ DE FORMATION À VERSER

ARTICLE 661 - MONTANT DE L'INDEMNITE DE FORMATION

Le montant de l'indemnité de formation est fixé selon le groupe d'appartenance de l'association d'accueil et le niveau du joueur concerné.

« JOUEURS »

CLASSES D'ÂGE DES JOUEURS ET NATURE DE LA SÉLECTION (au 30 juin 2011)		« JOUEURS »			
		1 <sup>er</sup> GROUPE Groupements professionnels	2 <sup>ème</sup> GROUPE 1 <sup>ère</sup> division fédérale	3 <sup>ème</sup> GROUPE 2 <sup>ème</sup> division fédérale	4 <sup>ème</sup> GROUPE 3 <sup>ème</sup> division fédérale
Moins de 15 ans	« moins de 15 ans » Non sélectionné (96 et 97)	1 000 €	800 €	300 €	200 €
	« moins de 15 ans » (96 et 97) Sélection départ et Pôle Espoir	1 500 €	900 €	450 €	300 €
Moins de 17 ans	« moins de 18 ans » et « moins de 17 ans » Non Sélectionné (94 et 95)	1 000 €	800 €	300 €	200 €
	« moins de 18 ans » et « moins de 17 ans » Pôle Espoir, Sélection territoriale et départ. (94 et 95)	1 500 €	800 €	300 €	200 €
	« Moins de 16 ans » et « Moins de 17 ans » Pôles espoirs à 7 (94 et 95)	1 500 €	800 €	300 €	200 €
	« Moins de 16 ans » et « Moins de 17 ans » Sélection Territoriale à 7 (94 et 95)	1 500 €	800 €	300 €	200 €
	« moins de 18 ans » et « moins de 17 ans » Sélection « Coupe Taddei » « moins de 17 ans » Sélection Inter-secteurs (94 et 95)	3 000 €	900 €	450 €	300 €
Moins de 19 ans	« moins de 18 ans » et « moins de 19 ans » Sélection territoriale et « Coupe Taddei » « moins de 18 ans » et « moins de 19 ans » Sélection Inter-secteurs (92 et 93)	3 000 €	1 000 €	600 €	450 €
	« Moins de 18 ans » et « Moins de 19 ans » Sélection Territoriale à 7 (92 et 93)	3 000 €	1 000 €	600 €	450 €
	« moins de 19 ans » Non sélectionné (92 et 93)	1 500 €	600 €	300 €	200 €
	« moins de 19 ans » y compris les « moins de 18 ans » International (92 et 93)	9 000 €	6 000 €	4 500 €	3 000 €
Plus de 19 ans	« moins de 23 ans » Non sélectionné (88, 89, 90 et 91)	700 €	600 €	300 €	200 €
	« moins de 23 ans » Sélection territoriale (88, 89, 90 et 91) Challenge des Comités et Coupe de la Fédération	3 000 €	2 200 €	1 500 €	1 000 €
	« moins de 23 ans » Equipe de France à 7 (88, 89, 90 et 91)	9 000 €	6 000 €	4 500 €	3 000 €
	« moins de 23 ans » Equipe de France Fédérale (88, 89, 90 et 91)	9 000 €	6 000 €	4 500 €	3 000 €
	« moins de 23 ans » International Equipe de France et/ou Equipe de France - 20 ans » (88, 89, 90 et 91)	12 000 €	9 000 €	6 000 €	4 500 €

Source : [www.ffr.fr](http://www.ffr.fr)

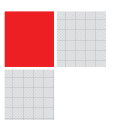




## RESUME DU MEMOIRE :

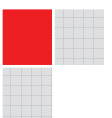
Les clubs sportifs possèdent un statut souvent délicat car la frontière entre l'amateur et le professionnel reste encore très floue. Nous avons dans ce mémoire délimité cette frontière en analysant l'environnement juridique et économique des clubs de rugby professionnels. Le contrôle de ces clubs est une condition sine qua none pour s'assurer de leur pérennité, de ce fait afin de garantir une stabilité financière et une certaine équité, la DNACG analyse tout au long de la saison les comptes et budgets des différents clubs

Dans le cadre de ce contrôle, le commissaire aux comptes (CAC) est amené à intervenir dans les clubs professionnels dans le cadre de sa mission légale. La mission du CAC dans un club de rugby est réellement passionnante mais nécessite rigueur et professionnalisme. Les différentes particularités, les multiples problématiques liées aux traitements comptables et aux démarches d'audit les mieux adaptées ainsi que les enjeux très importants présentent un réel intérêt. Dans ce mémoire nous avons traité des contrats de sponsoring ainsi que des indemnités de mutation qui nécessitent une approche particulière du commissaire aux comptes. On a ainsi pu remarquer que les spécificités demandent d'adapter la démarche de l'auditeur aux différentes problématiques qu'il peut rencontrer



LISTE DES MOTS CLES :

Contrat de sponsoring ;  
DNACG ;  
Société anonyme sportive professionnelle ;  
Association support ;  
Indemnités de mutation ;  
Indemnités de transferts ;  
Indemnités de formation ;  
Audit légal ;  
Démarche d'audit ;  
Contrôle interne ;





# Principes et procédure de dépôt électronique des mémoires de stage et/ou de recherche

Une école à  
l'université

## L'AUTEUR

Je soussigné(e) Alexis GADIOLLET

Courriel pérenne : alexis.gadiollet@hotmail.fr

**Attention** : courriel à signaler si vous souhaitez le diffuser sur DUMAS

**N'AUTORISE PAS** la diffusion de mon mémoire

**AUTORISE** la diffusion de mon mémoire en texte intégral sur la base DUMAS

Diffusion immédiate du mémoire

Diffusion différée du mémoire : date de mise en ligne : 2014.....  
(Embargo possible sur l'accès au texte intégral entre 15 jours et 10 ans.  
Pendant cette période, seule une notice bibliographique est visible)

Je certifie que :

- mon mémoire est exempté d'éléments non libres de droit ou qui pourraient porter atteinte au respect de la vie privée.
- conformément à la loi "Informatique et libertés" du 6 janvier 1978 modifiée en 2004, je pourrai à tout moment demander modifier l'autorisation de diffusion que j'ai donnée par l'envoi d'une simple lettre ou un courriel au service documentaire de l'IAE.
- je renonce à toute rémunération pour la diffusion effectuée dans les conditions précisées ci-dessus.
- j'agis en l'absence de toute contrainte.

Fait à GRENOBLE, le 19/06/2013

Signature de l'étudiant(e)

Précédée de la mention « bon pour accord »

< bon pour accord >

N.B. : Ce document signé doit figurer à la fin de la version électronique du mémoire de stage et/ou de recherche.

[www.iae-grenoble.fr](http://www.iae-grenoble.fr)