

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ
Note de présentation

Avis n°2004-12 du 23 juin 2004

**Relatif au traitement comptable des indemnités de
mutation versées
par les sociétés " à vocation sportive " visées à l'article 11
de la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984**

Le Ministère des sports a saisi pour avis le Conseil national de la comptabilité le 3 avril 2003, sur les incidences comptables induites par les articles 1 à 5 de la loi n° 2003-708 du 1^{er} août 2003 relative à l'organisation et à la promotion des activités physiques et sportives et, notamment sur le traitement comptable du transfert des droits d'exploitation audiovisuelle.

- Le 4 juin 2003, le Ministère des sports a demandé au Conseil national de la comptabilité de bien vouloir constituer un groupe de travail ad hoc pour "*approfondir les réflexions sur la nature et l'évaluation des droits transférés par les fédérations sportives aux clubs professionnels.*"

Le groupe de travail, effectivement mis en place, a bien avancé sur ce premier sujet dont les conclusions devraient être présentées au cours du second semestre.

- Il a par ailleurs été saisi, d'un deuxième sujet, à la demande du président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, concernant "*le traitement comptable des indemnités de mutation versées entre les clubs sportifs professionnels.*" C'est le projet d'avis relatif à ce second point qui est présenté à l'assemblée plénière.

Les indemnités de mutation représentent les montants versés par une société à vocation sportive à une autre société française ou étrangère intervenant dans le cadre du sport professionnel, à l'occasion de la mutation d'un joueur professionnel, à l'exclusion des indemnités versées aux joueurs professionnels eux-mêmes (ayant la nature de rémunérations) et des commissions versées aux agents. En effet ces derniers interviennent pour le compte des joueurs dans le cadre d'un mandat et non pour le compte des sociétés.

Actuellement les indemnités de mutation sont le plus souvent comptabilisées en charges à répartir et étalées sur la durée du contrat. Cette faculté est mentionnée dans le guide comptable des clubs établi en 1991 par la Fédération française de football. Par ailleurs, dans l'ouvrage des diligences des commissaires aux comptes dans les clubs sportifs, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes recommande que "*dans l'hypothèse où le club réaliserait des pertes d'exploitation et en l'absence de perspectives de redressement rapide, il conviendrait de reprendre en totalité, les charges éventuellement étalées.*" Cette dernière disposition a rarement été appliquée en pratique.

La non application de ces dispositions, et la perspective de la suppression des charges différées et à étaler, dont les charges à répartir, dans le projet d'avis relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, ont conduit le groupe de travail à réexaminer le traitement des indemnités de mutation au regard des nouvelles dispositions de ce projet d'avis.

Le groupe de travail, reprenant les définitions du projet précité, considère que les indemnités de mutation correspondent à l'acquisition d'un droit contractuel remplissant les conditions de comptabilisation, devant faire l'objet d'un amortissement sur la durée du contrat, et au maximum sur une période de cinq ans.

Le texte précise également les conditions de comptabilisation des échanges et les modalités d'application des tests de dépréciation.

NB : L'avis n'aborde pas le point relatif à la comptabilisation du " droit à l'image " qui n'est pas évoqué dans la loi susvisée et fait l'objet au niveau ministériel d'une réflexion plus générale dans le cadre " *d'une reconnaissance pour l'ensemble des sportifs professionnels d'un droit à l'image* ".

Relatif au traitement comptable des indemnités de mutation versées par les sociétés ⁽¹⁾ " à vocation sportive " visées à l'article 11 de la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984

Sommaire

[1 – Définition et conditions de comptabilisation des indemnités de mutation versées](#)

[2 – Echanges de joueurs](#)

[3 – Amortissement](#)

[4 – Modalités de dépréciation](#)

[5 – Indemnités de mutation reçues](#)

[6 – Modalités de première application et date de première application](#)

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité réunie le 23 juin 2004 a adopté l'avis suivant relatif au traitement comptable des indemnités de mutation versées par les sociétés à " vocation sportive " visées à l'article 11 de la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984.

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.

Les autres indemnités versées sous quelque forme que ce soit aux joueurs professionnels, en qualité de rémunération et les commissions versées aux agents ou intermédiaires intervenant pour le compte des joueurs sont obligatoirement comptabilisées en charge.

1 – Définition et conditions de comptabilisation des indemnités de mutation versées

L'article 211-1 du règlement n° 99-03 du CRC relatif au plan comptable général prévoit, que " tout élément de patrimoine ayant une valeur économique pour l'entité est considéré comme un élément d'actif. "

⁽¹⁾ Il s'agit des sociétés visées à l'article 11 de la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984 qui peuvent avoir la forme soit d'entreprise unipersonnelle sportive à responsabilité limitée, soit d'une société anonyme à objet sportif, soit d'une société anonyme sportive professionnelle ou de société d'économie mixte sportive locale.

L'avis relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs qui s'inspire des normes de l'IASB, complète la définition actuelle par les termes suivants " *un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive,*

- *c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés ;*
- *et dont elle attend des avantages économiques futurs. "*

L'avis susvisé reprenant les dispositions de la norme IAS 38, prévoit une condition supplémentaire pour les immobilisations incorporelles à savoir leur caractère identifiable.

" Une immobilisation incorporelle est identifiable si :

- *elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;*
- *ou elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations "*.

Il apparaît que l'indemnité versée par la société en cas de mutation correspond à l'acquisition d'un droit contractuel :

- 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.

L'avis précise qu'il est peu probable qu'un talent spécifique en matière de direction ou de technique satisfasse à la définition d'une immobilisation incorporelle, à moins que ce talent ne soit protégé par des droits permettant son utilisation et l'obtention des avantages économiques futurs attendus de ce talent et à moins qu'il ne satisfasse également aux autres dispositions de la définition.

Les conditions de comptabilisation de ce droit contractuel sont remplies dans la mesure où :

- il est probable que la présence du joueur générera des avantages économiques futurs ;
- le coût peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

2 – Echanges de joueurs

L'avis relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs prévoit " *qu'une immobilisation corporelle ou incorporelle acquise en échange d'un ou plusieurs actifs non monétaires ou d'une combinaison d'actifs monétaires (soulte) et non monétaires est évaluée à la valeur vénale à moins que :*

- *la transaction d'échange n'ait pas de substance commerciale ou,*
- *que la valeur vénale de l'immobilisation reçue ou de l'immobilisation donnée ne puisse être évaluée de façon fiable.*

Si l'immobilisation acquise ne peut pas être évaluée à la valeur vénale, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif cédé.

Un échange n'a une substance commerciale que s'il entraîne une modification des flux de trésorerie futurs résultant de la transaction. "

Conformément à l'alinéa 10 de l'article 322.1 du règlement n° 99-03 (modifié par le règlement n° 2002-10), " la valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie ".

La référence à des conditions normales de marché suppose l'existence d'un marché actif ⁽²⁾. Or, en matière d'immobilisation incorporelle, l'existence d'un marché actif ne peut être qu'exceptionnelle. Au cas particulier des mutations des joueurs professionnels, il ne peut pas être fait référence à un marché actif, car :

- les actifs sont uniques ;

même si des transactions d'achats et de ventes existent, les contrats se négocient individuellement entre sociétés acquéreuses et vendeuses et les transactions sont relativement peu fréquentes ;

- les prix de ces actifs sont rarement révélés au public.

Les " immobilisations incorporelles " acquises ne pouvant pas être évaluées à la valeur vénale, le coût doit être évalué à la valeur comptable de l'actif cédé. En cas de soulte versée, celle-ci est comptabilisée en immobilisation incorporelle, et doit être réappréciée le cas échéant, dans le cadre du test de dépréciation (cf § 4). En cas de soulte reçue, celle-ci est imputée sur le coût de l'immobilisation incorporelle, et en résultat pour l'excédent, le cas échéant.

Excepté ce dernier cas, le compte de résultat n'est pas affecté par l'échange.

⁽²⁾ Article 8 d'IAS 38

Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies les conditions ci-après :

- a. les éléments négociés sur ce marché sont homogènes ;
- b. on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants ; et
- c. les prix sont mis à la disposition du public.

3 – Amortissement

Conformément aux dispositions de l'article 322-1/1 et 2 du règlement n° 99-03 du CRC modifié par le règlement n° 2002-10, cette immobilisation est amortissable, car son utilisation, limitée par la durée du contrat, est déterminable. Elle ne peut excéder la période de cinq ans (recommandation UEFA), y compris en cas de renouvellement de contrat, car celui-ci a lieu entre le joueur et la société employeur, alors que l'indemnité initiale a été versée au profit d'une autre société.

Le mode d'amortissement retenu par la société doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus. Le mode d'amortissement linéaire est le plus approprié.

4 – Modalités de dépréciation

En application des dispositions de l'article 322-5 du règlement susvisé, la société doit apprécier à chaque arrêté intermédiaire et à chaque clôture des comptes, " *s'il existe un indice quelconque montrant que l'immobilisation a pu perdre notablement de sa valeur* ".

" Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle. "

Pour la détermination de la valeur actuelle, il est procédé comme suit :

- si la valeur vénale est supérieure à la valeur comptable, aucune dépréciation n'est comptabilisée ;
- si la valeur vénale est inférieure à la valeur comptable, c'est la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage qui est retenue. Si la valeur vénale ne peut pas être déterminée, c'est la valeur d'usage qui est retenue.

En l'absence d'un marché des transferts produisant une valeur vénale pouvant servir de base objective à une valeur actuelle, les clubs devront utiliser le concept de valeur d'usage qui devra être déterminée avec la prudence qui convient, particulièrement pour des entités en situation récurrente de déficit au niveau résultat avant amortissement des immobilisations corporelles, résultat financier et impôts. Dans ce dernier cas, toute amélioration reflétée dans les équilibres d'exploitation et de financement par rapport aux derniers exercices devra être dûment justifiée pour pouvoir être prise en compte dans les calculs de flux nets prévisionnels de trésorerie servant à la détermination de la valeur d'usage. La qualité des processus de prévision devra être validée et testée à partir du degré de fiabilité des prévisions passées pour refléter de telles améliorations, et plus généralement pour permettre de conserver à l'actif ces indemnités de mutation.

Le test de dépréciation doit au moins être effectué à deux niveaux :

- au niveau global de l'équipe considérée comme une unité génératrice de trésorerie (flux nets de trésorerie attendus, rapprochement entre résultats passés et obtenus...);
- au niveau du joueur en cas de défaillance individuelle (performance, indisponibilité, participation aux matchs...).

" Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière, si l'actif continue à être utilisé, est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation. "

La comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'immobilisation.

En fin de contrat ou en cas de cession du joueur avant la fin de son contrat, la valeur nette comptable de l'immobilisation est sortie.

5 – Indemnités de mutation reçues

Les indemnités de mutation reçues de la part d'une autre société " à vocation sportive " sont comptabilisées en résultat.

6 - Modalités de première application et date de première application

Les changements résultant de la première application de ces nouvelles dispositions sont comptabilisés selon les dispositions de l'article 314.1 du règlement n° 99-03.

Le CNC proposera au CRC d'appliquer ces dispositions aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, les sociétés pouvant toutefois appliquer le futur règlement aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004.