



Par Lionel Escaffre,
professeur à l'Université
d'Angers, commissaire
aux comptes associé,
Groupe Y Paris

La comptabilisation en IFRS des primes de transfert des joueurs de football

Le 16 juin 2020, l'IFRS-IC a souhaité préciser les conditions de comptabilisation des droits d'enregistrement de joueurs en application d'IAS 38.

Le secteur footballistique est soumis à des conditions de marché spécifiques au sein desquelles les prix de transfert sont significatifs et génèrent à bien des égards un questionnement quant à sa comptabilisation selon la norme IAS 38 (immobilisations incorporelles) et selon la norme IFRS 15 relative à la comptabilisation des produits.

Il est de notoriété publique que le transfert d'un joueur de

vers un autre club. Le droit d'usage d'un joueur (droit d'enregistrement) est un actif incorporel qui génère des avantages économiques considérables lorsque ses performances sportives sont avérées. La performance sportive au-delà des gains de matchs est la source de revenus significatifs pour les clubs qui contractualisent auprès de partenaires publicitaires et télévisuels des droits de publicité, de communication et de diffusion. L'IFRS-IC a été sollicité par des acteurs du secteur pour déterminer la comptabilisation du paiement relatif à un transfert de joueur correspondant à un produit en appliquant la norme IFRS 15. En effet, il serait aussi possible de considérer que la cession d'un droit d'usage sur un joueur est à traiter comme un bénéfice ou une perte consécutive à un mécanisme de décomptabilisation de l'immobilisation incorporelle (le droit d'usage) donc à comptabiliser directement en résultat opérationnel du club en cohérence avec les dispositions de la norme IAS 38.

L'IFRS-IC a été sollicité par des acteurs du secteur pour déterminer la comptabilisation du paiement relatif à un transfert de joueur correspondant à un produit en appliquant la norme IFRS 15.

football est une stratégie de gestion assumée par les clubs. Ainsi, au titre de son activité opérationnelle, l'entité utilise et contribue à la carrière du joueur par le biais de sa participation à des matchs, puis transfère le cas échéant le joueur

benefice ou une perte consécutive à un mécanisme de décomptabilisation de l'immobilisation incorporelle (le droit d'usage) donc à comptabiliser directement en résultat opérationnel du club en cohérence avec les dispositions de la norme IAS 38.

La question posée au club de football porte sur le transfert d'un joueur à un autre club. Lorsque l'entité a conclu à l'origine une convention avec le joueur cédé, l'entité a comptabilisé le joueur dans un système de transfert électronique. L'enregistrement assure qu'il soit interdit au joueur de jouer pour un autre club et exige que le club titulaire de l'enregistrement dispose d'un contrat de travail avec le joueur. Cet enregistrement numérique ne permet pas au joueur de quitter le club sans un accord consensuel. Le contrat de travail et l'enregistrement dans le système de transfert électronique sont appelés «droit d'enregistrement», il s'agit d'un droit d'utilisation du joueur au sens d'IAS 38.

Le club de football comptabilise les coûts engendrés pour acquérir ce droit d'enregistrement en actif incorporel comme le prévoit IAS 38. Par ailleurs, les deux clubs contractualisent le transfert du joueur par une indemnité versée au cédant pour avoir libéré de ses obligations le joueur au regard de son contrat de travail initial. L'enregistrement dans le système de transfert numérique n'est pas récupéré par le club cessionnaire. Juridiquement, l'enregistrement numérique du joueur s'éteint lorsque le club acquéreur enregistre le nouveau joueur accueilli et génère un nouveau droit. En substance, le droit d'enregistrement est décomptabilisé par l'effacement du système de donnée électronique à l'instant de la cession.

Compte tenu des dispositions de la norme IAS 38 (§ 113) qui stipule que «le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation incorporelle doit être déter-

miné comme la différence entre le produit net de sortie, le cas échéant, et la valeur comptable de l'actif. Il doit être comptabilisé en résultat net lors de la décomptabilisation de l'actif (sauf si IFRS 16 impose par ailleurs un traitement différent dans une situation de cession-bail). Les profits ne doivent pas être classés en produits des activités ordinaires»; la décomptabilisation du droit d'enregistrement doit être comptabilisée en résultat net et non en produit. Il s'agit de comptabiliser le

Déjà par le passé, l'ESMA avait rappelé que les profits résultant d'une cession d'actifs incorporels ne pouvaient pas être présentés comme du chiffre d'affaires

montant de la différence entre le produit de cession (rémunération du transfert) et la valeur nette comptable de l'immobilisation incorporelle (le droit d'enregistrement du joueur). Le produit de cession est représentatif du prix de transfert des droits auxquels peuvent être incorporés tous les coûts accessoires, contreparties variables ou optionnelles et composantes financières rattachables à cette opération, en application de la norme IFRS 15 (§ 47 à 72).

Déjà par le passé, l'ESMA (EECS/0116-04 ; 07/16) avait confirmé cette position de l'IFRS-IC en rappelant que les profits résultant d'une cession d'actifs incorporels ne pouvaient pas être présentés comme du chiffre d'affaires conformément à IAS 38 (§ 113). A présent, le traitement comptable en résultat et non en chiffre d'affaires est définitivement confirmé. ■