

COMPTES ANNUELS

CLUBS SPORTIFS – Compensation des pertes de billetterie – Fait générateur de comptabilisation de l'aide – Modalités de comptabilisation de l'aide et de l'avance reçue

(EC 2021-24)

Le décret n° 2020-1571 du 11 décembre 2020¹ portant création d'une aide de l'état pour compenser les pertes de recettes du sport professionnel a pour objectif de compenser partiellement les pertes d'exploitation de billetterie et de restauration associées en raison des mesures générales prises par les autorités administratives, interdisant ou limitant directement ou indirectement l'accueil du public, pour faire face à l'épidémie de Covid-19.

Il définit les acteurs susceptibles de bénéficier de cette aide ainsi que les modalités de son attribution, de sa mise en œuvre et de son contrôle.

Le ministère chargé des Sports a publié, le 28 août 2021, une notice d'information actualisée, intitulée : « Aide de l'Etat – Mécanisme de compensation partielle de billetterie » qui précise l'application des dispositions du décret.

Bénéficiaires de l'aide :

L'article 1^{er} II. du décret n° 2020-1571 du 11 décembre 2020 précise les bénéficiaires éligibles à l'aide, à savoir :

« 1° Les associations sportives et sociétés sportives qu'elles ont constituées en application de l'article L. 122-1 du code du sport qui répondent cumulativement aux deux conditions suivantes :

a) La participation à des activités sportives à caractère professionnel organisées par une ligue professionnelle constituée en application de l'article L. 132-1 du même code ;

b) La responsabilité, dans le cadre des activités sportives à caractère professionnel prévues au présent a, de la vente de titres d'accès à une manifestation ou compétition sportive, d'une part, et, le cas échéant, de la vente ou de la distribution de nourriture ou de boissons, d'autre part ;

2° Les fédérations sportives délégataires mentionnées à l'article L. 131-14 du même code, qui sont organisatrices de manifestations ou de compétitions sportives auxquelles participent les sélections d'équipes nationales ou à l'issue desquelles est délivré un titre national, ou organisatrices de manifestations ou de compétitions sportives internationales ;

3° Les ligues professionnelles constituées en application de l'article L. 132-1 du même code ;

4° Les organisateurs de manifestations sportives mentionnés à l'article L. 331-5 du même code. »

Par ailleurs, cet article précise que ces bénéficiaires, pour être éligibles, ne doivent pas avoir été, au 31 décembre 2019, une entreprise en difficulté au sens du paragraphe 18 de l'article 2 du règlement (UE) n° 651/2014 du 17 juin 2014.

¹ Accès au texte consolidé du décret n°2020-1571 du 11 décembre 2020 modifié par le décret n°2021-1108 du 23 août 2021 : <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000043957470>

Commission des études comptables

Périodes d'éligibilité :

Cette aide est réservée aux bénéficiaires visés au paragraphe précédent qui ont organisé une ou plusieurs manifestations ou compétitions sportives entre le 10 juillet 2020 et le 31 décembre 2020 pour la première période d'éligibilité, ou entre le 1^{er} janvier 2021 et le 29 juin 2021 pour la seconde période d'éligibilité.

Ces bénéficiaires doivent justifier :

- du fait que la manifestation ou la compétition sportive ainsi organisée a donné lieu à une limitation ou une interdiction d'accueil du public en raison des mesures générales prises par les autorités administratives pour faire face à l'épidémie de Covid-19 ;
- et d'une perte de recettes au cours de la période allant du 10 juillet 2020 à la date à laquelle les mesures restrictives ont cessé d'être appliquées, et au plus tard le 29 juin 2021.

Enfin, cette aide de l'État ne peut être versée aux bénéficiaires, même éligibles, lorsque la perte de recettes susceptible d'être partiellement compensée en application du décret a fait l'objet d'une mesure d'aide, indemnités, garanties ou tout autre mécanisme portant sur cette même perte de recettes².

Appréciation de la perte de recettes :

L'article 2 II du décret n° 2020-1571 du 11 décembre 2020 modifié précise que pour apprécier la perte de recettes susceptible d'être partiellement compensée, il convient de prendre en compte :

- d'une part, la perte de recettes au cours de la période du 10 juillet 2020 et la date à laquelle les mesures restrictives ont cessé d'être appliquées, et au plus tard le 29 juin 2021 ;
- d'autre part :
 - o pour la période allant du 10 juillet 2020 au 31 décembre 2020, les recettes réalisées sur la même période au cours du dernier exercice clos ou, pour les manifestations ou compétitions sportives qui ont fait l'objet d'un report, ou ont été décalées à une date autre que celle initialement prévue par rapport à l'année précédente, les recettes réalisées lors de cette manifestation ou compétition sportive organisée lors du précédent exercice clos.
 - o pour la période allant du 1^{er} janvier 2021 et la date à laquelle les mesures restrictives ont cessé d'être appliquées, et au plus tard le 29 juin 2021, les recettes réalisées sur la même période au cours de l'avant dernier exercice clos ou, pour les manifestations ou compétitions sportives qui ont fait l'objet d'un report, ou ont été décalées à une date autre que celle initialement prévue par rapport à l'année précédente, les recettes réalisées lors de cette manifestation ou compétition sportive organisée lors de l'avant dernier exercice clos.

Les recettes à considérer sont celles qui portent :

- sur la vente de titres d'accès à une manifestation ou compétition sportive organisée par une fédération sportive délégataire, un organisateur de manifestation sportive mentionné à l'article L. 331-5 du code du sport ou une ligue professionnelle ;
- sur la vente ou la distribution de nourriture ou de boissons lors d'une manifestation ou compétition sportive organisée par une fédération sportive délégataire, un organisateur de manifestation sportive mentionné au même article ou une ligue professionnelle.

Le décret précise que les recettes qui correspondent aux titres d'accès à une manifestation ou compétition sportive offerts ou constitutifs d'une contrepartie prévue par un contrat de parrainage, y compris lorsqu'elles résultent de la distribution de nourriture ou boissons, sont exclues du dispositif.

Demande et attribution de l'aide :

² Article 2. V. du décret n° 2020-1571 du 11 décembre 2020 modifié.

Commission des études comptables

Pour obtenir l'attribution et le versement de l'aide de l'État instaurée par le décret n° 2020-1571 du 11 décembre 2020 modifié, le bénéficiaire susceptible d'être éligible transmet, à la direction des sports du ministère chargé des sports, sa demande par tout moyen permettant de lui conférer date certaine :

- pour la période allant du 10 juillet 2020 au 31 décembre 2020 : au plus tard le 31 décembre 2020 ;
- pour la période allant du 1^{er} janvier 2021 au 29 juin 2021 : au plus tard un mois après la publication du décret n°2021-1108 du 23 août 2021 au Journal officiel le 24 août 2021.

Le décret précise que cette demande est accompagnée de tout document, notamment comptable et financier, permettant de justifier des informations requises.

Après réception des informations requises pour l'instruction de la demande, la direction des sports informe le bénéficiaire de son éligibilité à l'aide de l'État, dans les meilleurs délais, par tout moyen permettant de conférer date certaine à cette information.

Un taux dit « de dépendance » est calculé. Ce taux correspond à la part des recettes prises en compte au titre de l'aide dans le budget annuel du bénéficiaire éligible.

Le montant maximal de l'aide attribué à chaque bénéficiaire éligible mentionné au 1^o du II de l'article 1^{er} (associations sportives et sociétés sportives) est déterminé selon les critères et dans les limites suivantes³:

Catégories de bénéficiaires mentionnés au 1^o	Taux de calcul du montant maximal de l'aide de l'état, en pourcentage de la perte de recettes
Bénéficiaires dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 millions d'euros	15 %
Bénéficiaires dont le chiffre d'affaires est inférieur à 50 millions d'euros et dont le taux dit « de dépendance » prévu au I de l'article 5 est compris entre 0 et 3 % inclus	15 %
Bénéficiaires dont le chiffre d'affaires est inférieur à 50 millions d'euros et dont le taux dit « de dépendance » prévu au I de l'article 5 est compris entre 3 et 6 % inclus	30 %
Bénéficiaires dont le budget est inférieur à 50 millions d'euros et dont le taux dit « de dépendance » prévu au I de l'article 5 est compris entre 6 et 9 % inclus	40 %
Bénéficiaires dont le chiffre d'affaires est inférieur à 50 millions d'euros et dont le taux dit « de dépendance » prévu au I de l'article 5 est supérieur à 9 %	55 %

Le taux de calcul du montant maximal de l'aide de l'État correspond à 15 % de la perte de recettes pour chaque bénéficiaire éligible mentionné aux 2^o, 3^o et 4^o de l'article 1^{er} (fédérations sportives délégataires, ligues professionnelles et organisateurs de manifestations sportives).

Un "Formulaire de demande d'aide à remplir par les associations sportives et sociétés sportives qui participent aux compétitions organisées par une ligue professionnelle constituée en application de

³ Art. 5 du décret n°2020-1571 du 11 décembre 2020 modifié.

Commission des études comptables

l'article L. 132-1 du code du sport " sous format Excel a été mis à disposition des différentes entités sportives par la direction des sports du ministère chargé des sports⁴.

Versement de l'aide :

Cette aide de l'État est versée au bénéficiaire, par décision de la direction des sports du Ministère chargé des sports, selon les modalités suivantes :

- Un premier versement qualifié d'avance, lorsque le club professionnel est informé de son éligibilité à l'attribution de cette aide par la direction des sports, qui ne peut excéder 70 % du montant total de l'aide tel qu'estimé sur la base de la perte de recettes, est effectué au titre de la période allant du 10 juillet 2020 au 31 décembre 2020.
- Un deuxième versement qualifié d'avance, lorsque le club professionnel est informé de son éligibilité à l'attribution de cette aide par la direction des sports, qui ne peut excéder 70 % du montant total de l'aide tel qu'estimé sur la base de la perte de recettes, est effectué au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2021 et la date à laquelle les mesures restrictives ont cessé d'être appliquées, et au plus tard le 29 juin 2021.
- Le cas échéant, un troisième versement est effectué, correspondant à la somme des soldes des deux périodes définies calculée après examen de la perte d'excédent brut d'exploitation de ces deux périodes⁵.

Les documents comptables permettant d'apprécier la perte d'excédent brut d'exploitation sont transmis à la direction des sports par le bénéficiaire éligible au plus tard le 31 décembre 2021.

Le bénéficiaire éligible doit démontrer que les pertes dont il sollicite la compensation partielle sont directement liées aux mesures de limitation et d'interdiction d'accueil du public car cette aide est strictement limitée aux pertes résultant de ces mesures.

Le montant maximal de l'aide de l'État est fixé à 5 millions d'euros pour chaque période et par bénéficiaire éligible. Le montant total cumulé des aides versées au titre de la compensation des pertes de recettes de billetterie et de l'aide visant à compenser les coûts fixes non couverts des entreprises dont l'activité est partiellement affectée par l'épidémie de Covid-19 (Décret n°2021-310 du 24 mars 2021 modifié par le décret n°2021-1086 du 16 août 2021) ne peut dépasser 14 millions d'euros pour les deux périodes et par bénéficiaire éligible.

Enfin, tout versement de l'aide indûment perçu en application de ce décret est immédiatement restitué sur demande à la direction des sports.

Questions :

⁴ Il existe également un formulaire mis à disposition des fédérations sportives délégataires et des ligues professionnelles.

⁵ Art. 2. IV. du décret n° 2020-1571 du 11 décembre 2020 modifié : « La perte d'excédent brut d'exploitation susceptible d'être compensée par l'octroi de l'aide de l'État correspond à la différence entre :

- d'une part, l'excédent brut d'exploitation tel qu'identifié par les documents comptables afférents aux deux périodes suivantes :
 - celle comprise entre le 10 juillet 2020 et le 31 décembre 2020 ;
 - celle comprise entre le 1^{er} janvier 2021 et la date à laquelle les mesures restrictives ont cessé d'être appliquées et au plus tard le 29 juin 2021 ;
- d'autre part, l'excédent brut d'exploitation établi par les documents comptables afférents aux mêmes périodes pour le précédent exercice et l'avant dernier exercice clos ».

Commission des études comptables

Quel est le fait générateur de la comptabilisation des aides compensant les pertes de billetterie des clubs sportifs instaurées par le décret n° 2020-1571 du 11 décembre 2020 et le décret n°2021-1108 du 23 août 2021 ? Quel en est le traitement comptable dans les comptes annuels des clubs sportifs clos au 30 juin 2021 ?

*

Rappel des textes applicables

Règlement ANC n°2014-03 relatif au Plan comptable général

Art. 512-4 :

« Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice, les produits acquis à cet exercice [...] ».

Art. 947-74 :

« 74 : Subventions d'exploitation

Le compte 74 "Subventions d'exploitation" est crédité du montant des subventions d'exploitation acquises à l'entité par le débit du compte de tiers ou de trésorerie intéressé. ».

ANC – Recommandations et observations relatives à la prise en compte des conséquences de l'événement Covid-19 dans les comptes et situations établis à compter du 1^{er} janvier 2020 – 9 juillet 2021

« Question J8 : Quel est le traitement comptable de l'aide dite « coûts fixes » ?

Contexte général

Une aide exceptionnelle pour la prise en charge de coûts fixes supportés pendant la période de confinement est entrée en application à compter du 31 mars 2021, rétroactivement au 1^{er} janvier 2021. Ce dispositif vise à prendre en charge les coûts fixes des entreprises qui ne sont pas couverts par leurs recettes, leurs assurances ou les aides publiques.

Les entreprises pouvant en bénéficier sont celles ciblées par les mesures sectorielles ou de restrictions du fonds de solidarité.

Sous réserve de conditions d'éligibilité (éligibilité au fonds de solidarité, date de création de l'entreprise, perte de chiffre d'affaires, chiffre d'affaires minimum) et lorsque l'Excédent Brut d'Exploitation (EBE) est négatif, le dispositif vise à couvrir 90 % de l'EBE pour les petites et micro-entreprises et 70 % de l'EBE pour les autres entreprises, dans la limite de 10 M€ sur l'année 2021.

[...]

Dans la configuration actuelle du dispositif, l'EBE, servant de base au calcul de l'aide, est apprécié par mois ou par période de 2 mois pour l'aide coût fixe dite originale ou pour le premier semestre 2021 pour l'aide coûts fixes dite saisonnalité. L'EBE s'entend, au titre de l'aide, comme la somme des comptes P.C.G. de produits (70, 74 et 751) et de charges (60, 61, 62, 63, 64 et 651).

Les demandes de subventions sont faites sur le site Impots.gouv.fr. Elles sont accompagnées, suivant les cas, d'une attestation d'expert-comptable ou d'une attestation de l'entreprise et d'une attestation d'un commissaire aux comptes, mentionnant, entre autres, la valeur de l'EBE pour la période au titre de laquelle l'aide est requise.

Au moment de l'audit annuel des comptes (pour les entreprises soumises à cette obligation), le commissaire aux comptes doit vérifier le résultat net sur l'ensemble des périodes éligibles au titre

Commission des études comptables

desquelles l'entreprise aura touché cette aide. Sur la base de l'attestation produite et dans le cas d'un résultat net supérieur à l'EBE pour les périodes au titre desquelles l'aide a été perçue, un indu sera constaté et recouvré par la direction générale des finances publiques. Les entreprises qui ne sont pas soumises à l'obligation de faire auditer leurs comptes devront procéder elles-mêmes à cette vérification.

Contexte normatif

[...]

Recommandations d'application selon les normes comptables françaises

Cette aide ne s'impute pas directement et uniquement sur un coût particulier et résulte d'un calcul établi sur un solde intermédiaire de gestion (l'EBE) qui révèle le montant des coûts fixes non couverts par les recettes et produits assimilés.

De ce fait et dès lors que l'entité, ayant décidé de la demander, respecte les conditions de fond ouvrant droit à cette aide, l'ANC recommande d'inscrire l'aide en subvention d'exploitation dans le compte 74.

Selon les faits et circonstances appréciés par chaque entité, le fait générateur de l'enregistrement comptable peut correspondre à la date de dépôt de la demande ou à une date antérieure si les droits sont acquis à cette date.

Dans le cas où les textes législatifs et réglementaires, définissant les conditions d'octroi de l'aide pour une période antérieure à la clôture, sont publiés après la clôture et avant l'arrêté des comptes, l'entité donne, dans l'annexe de ses comptes relatifs à l'exercice clos, une information sur l'aide qu'elle reconnaîtra sur l'exercice suivant (descriptif du dispositif et montant de l'aide).

Le montant comptabilisé au titre de cette subvention est évalué compte tenu de l'ensemble des règles de détermination de cette aide y compris les éventuels plafonnements globaux.

A la clôture des comptes annuels et au titre des périodes éligibles pour lesquelles l'entreprise a perçu cette aide, l'entreprise, dont le résultat net est supérieur à l'EBE, doit comptabiliser un passif pour le montant qu'elle estime avoir indûment perçu sur la base du calcul prévu par les textes en vigueur. Ce passif, dont la nature dépend du degré de certitude inhérent aux faits et circonstances propres à l'entreprise à la clôture de ses comptes, ne peut être supérieur au montant de l'aide. Si le passif est certain, une dette est créditée en contrepartie du débit compte 74 et est apurée à réception du titre de perception émis par la direction générale des finances publiques. Si le passif est incertain, une provision pour charge est enregistrée.

[...]

Réponse J8 - Normes comptables française : L'ANC recommande d'inscrire l'aide « coûts fixes » en subvention d'exploitation (compte 74) dès lors que l'entité, ayant décidé de la demander, respecte les conditions de fond ouvrant droit à cette allocation. ».

Réponse de la Commission des études comptables

Dans le contexte de l'événement de Covid-19, les clubs sportifs, qui clôturent leur exercice social au 30 juin de l'année civile, et établissent des comptes intermédiaires au 31 décembre communiqués à

Commission des études comptables

l'organe de contrôle et de gestion de la ligue professionnelle au 31 décembre, bénéficient, lorsqu'ils sont éligibles, d'une aide servant à compenser leurs pertes de billetterie.

Ce dispositif a été mis en place par deux décrets :

- Le décret n°2020-1571 du 20 décembre 2020 qui concerne les pertes de billetterie portant sur la période allant du 10 juillet 2020 au 31 décembre 2020 ;
- Le décret n°2021-1108 du 23 août 2021 qui élargit le dispositif aux pertes de billetterie intervenues sur la période du 1er janvier 2021 au 29 juin 2021 et vient modifier le décret n°2020-1571.

Sur la base de ces décrets, la Commission constate que :

- le dispositif prévoit le versement d'une avance de trésorerie correspondant à 70% des pertes de billetterie au titre de chacune des deux périodes visées ;
- le cas échéant, un versement ultérieur peut intervenir, correspondant au solde du montant total de l'aide auquel a droit le club sportif, calculé après l'examen de la perte d'excédent brut d'exploitation ;
- la compensation financière fait l'objet de règles de plafonnement spécifiques ;
- tout versement de l'aide indûment perçu devra faire l'objet d'une restitution.

Fait générateur de la comptabilisation de l'aide

- Pour ce qui concerne l'aide instaurée par le décret n°2020-1571 du 20 décembre 2020, la Commission estime que le produit à recevoir est à comptabiliser par les clubs sportifs éligibles dans leurs comptes intermédiaires du 31 décembre 2020, dans la mesure où le décret a été publié antérieurement à cette date.

En effet, dès lors que le club sportif respecte les critères d'éligibilité et autres conditions de fond lui ouvrant droit à l'aide, et qu'il a décidé de la solliciter, le produit est acquis, et doit être comptabilisé dans son intégralité, conformément aux dispositions de l'article 512-4 du PCG.

En termes d'évaluation, il convient de procéder à l'estimation du produit à recevoir en tenant compte des principes de détermination fixés par le décret, couvrant la période allant du 10 juillet au 31 décembre 2020, tout en respectant les règles de plafonnement prévues.

La Commission précise que le montant comptabilisé initialement fera l'objet, si nécessaire, d'une réestimation, à la clôture de l'exercice clos au 30 juin 2021, du montant définitif de l'EBE calculé pour la période se terminant le 31 décembre 2020.

Si le calcul effectué par le club fait l'objet d'une attestation avec observation ou bien d'une impossibilité de conclure de la part du commissaire aux comptes, le club sportif en tire les conséquences comptables au cas par cas, en particulier au regard d'une éventuelle remise en cause du caractère certain du droit acquis et/ou de l'évaluation du montant de l'aide.

- Pour ce qui concerne l'aide instaurée par le décret n°2021-1108 du 23 août 2021, la Commission considère que l'aide financière compensant les pertes de billetterie du premier semestre 2021 ne peut être comptabilisée dans les comptes annuels clos au 30 juin 2021.

Commission des études comptables

En effet, le décret n'ayant été publié que postérieurement à la date de clôture, le droit du club sportif à l'aide n'était pas encore acquis à cette date.

Modalités de comptabilisation

La Commission relève que le dispositif d'aide prévu pour les clubs sportifs est comparable à celui de l'aide dite « Coûts fixes », dans la mesure où ces aides visent à compenser des pertes d'exploitation.

En conséquence, et par analogie avec le traitement comptable préconisé dans les recommandations de l'ANC au titre de l'aide « Coûts fixes » (Question J8), la Commission estime que l'aide à recevoir par les clubs sportifs doit être comptabilisée dans un compte 74 « subventions d'exploitation », conformément à l'article 947-74 du PCG, par la contrepartie d'un compte de produits à recevoir à l'actif du bilan.

Par ailleurs, la Commission considère que cette créance est à compenser avec le montant de l'avance reçue, dans la mesure où il s'agit d'une même créance vis-à-vis du même tiers, et où le solde ne donnera lieu qu'à un flux financier unique.

Information en annexe

Dès lors que le montant de l'aide est significatif, une information relative au descriptif du dispositif, au montant de l'aide et aux modalités de sa comptabilisation doit être portée dans l'annexe des comptes annuels clos au 30 juin 2021.

Dans le cas où la date d'arrêt des comptes du club sportif intervient après la date de publication du décret n°2021-1108 du 23 août 2021, une mention sur l'aide qu'il reconnaîtra sur l'exercice suivant, au titre des pertes de billetterie du premier semestre 2021, devra être indiquée dans l'annexe.