

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2012/1 - Traitement comptable d'un excédent de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans le chef d'une entreprise qui applique la méthode nette

Avis du 11 janvier 2012

Introduction

1. Dans le cadre de l'avis CNC 179/1 relatif au traitement comptable des quotas d'émission de gaz à effet de serre¹, la Commission a été saisie de la question de savoir de quelle manière une entreprise peut exprimer un excédent de quotas d'émission de gaz à effet de serre à l'actif, lorsque, conformément à l'avis CNC 179/1, cette entreprise comptabilise ses quotas d'émission selon la méthode nette.

2. Dans son avis 179/1, la Commission recommande aux entreprises industrielles² de comptabiliser leurs quotas d'émission de gaz à effet de serre soit selon la méthode brute soit selon la méthode nette. Pour un examen détaillé de ces méthodes, la Commission renvoie au texte de l'avis 179/1. On peut dire en résumé que, dans le cadre de la méthode brute, les quotas attribués ou reçus par l'entreprise sont, au moment où ils sont attribués ou reçus, comptabilisés au titre d'immobilisations incorporelles. Dans le cadre de l'application de la méthode nette, la Commission partait de l'hypothèse que le mécanisme des quotas d'émission n'avait pas pour effet d'accroître ou de diminuer le patrimoine des entreprises, les quotas attribués ou reçus étant uniquement destinés à permettre aux entreprises de continuer à exercer leurs activités. On considérait de ce fait que les quotas reçus à titre gratuit des pouvoirs publics correspondraient généralement aux quotas à restituer et qu'il ne serait fait appel au marché que de manière marginale pour procéder à la vente ou à l'acquisition de quotas. Il en résulte que, dans la méthode nette, les quotas d'émission attribués ou reçus ne sont pas enregistrés à l'actif du bilan de l'entreprise, mais sont mentionnés dans l'annexe des comptes annuels. Seuls les achats et ventes de quotas d'émission sont comptabilisés dans le compte de résultats en tant que charges ou produits.

3. La Commission a toutefois constaté qu'un nombre important d'entreprises qui appliquent la méthode nette, disposent d'un excédent considérable de quotas d'émission. La Commission a dès lors été saisie de la question de savoir si cet excédent de quotas d'émission peut également être inscrit à l'actif du bilan dans le cadre de l'application de la méthode nette.

I. Champ d'application

4. Tout comme l'avis 179/1 relatif au traitement comptable des quotas d'émission de gaz à effet de serre, le présent avis se limite au traitement comptable des quotas d'émission attribués aux ou acquis par des entreprises industrielles en raison de leurs activités industrielles³.

Le présent avis se limite en outre à la catégorie des entreprises industrielles qui ont choisi d'appliquer la méthode nette⁴. Les entreprises industrielles qui n'ont pas mentionné expressément

¹ Bulletin CNC n° 49, juin 2009, 33-46.

² En ce qui concerne la définition de la notion d' « entreprises industrielles » au sens de l'avis 179/1, on renvoie au texte de cet avis; voir également *infra*, chapitre I. Champ d'application.

³ Également appelées les entreprises assujetties.

dans l'annexe quelle méthode elles appliquent, mais qui ont appliqué la méthode nette *de facto* (étant donné qu'elles n'ont pas enregistré des quotas d'émission attribués ou reçus parmi les immobilisations incorporelles), tombent également dans le champ d'application du présent avis.

La Commission tient toutefois à souligner qu'elle recommande de mentionner l'application de la méthode nette dans l'annexe.

II. Traitement comptable d'un excédent de quotas d'émission de gaz à effet de serre lors de l'application de la méthode nette

5. La Commission est d'avis que le traitement comptable de l'excédent de quotas d'émission dans le chef des entreprises qui appliquent la méthode nette dépend de la destination économique des quotas d'émission à la date de clôture. Dans ce cas, une distinction doit être opérée entre la situation dans laquelle l'entreprise a l'intention de conserver l'excédent de quotas d'émission et la situation dans laquelle l'entreprise a l'intention de vendre, l'année suivante, l'excédent de quotas d'émission sur un marché actif.

A. L'entreprise conserve l'excédent de quotas d'émission et elle n'a dès lors pas l'intention de le vendre sur un marché actif

6. Si l'entreprise conserve l'excédent de quotas d'émission et si elle n'a pas l'intention de vendre cet excédent sur un marché actif où s'échangent des quotas d'émission, la méthode nette doit continuer à être appliquée, conformément au principe de permanence. Dans ce cas, l'entreprise ne peut pas enregistrer l'excédent de quotas d'émission parmi ses immobilisations incorporelles⁵.

7. Conformément à l'avis CNC 179/1, la vente ultérieure éventuelle de l'excédent de quotas d'émission devra, dans le cas d'espèce, être comptabilisée comme un produit dans le compte de résultats au moment de la vente.

B. L'entreprise a l'intention de vendre l'excédent de quotas d'émission sur un marché actif

8. En revanche, si l'entreprise détient, à la date de clôture, un excédent de quotas d'émission et si elle a l'intention de le vendre, dans le courant de l'exercice suivant, sur un « marché actif » pour les quotas d'émission, la Commission est d'avis que l'entreprise peut inscrire cet excédent de quotas à l'actif pour sa valeur réelle, dans les comptes de régularisation. A la date de clôture, il faut que cette intention ait un commencement d'exécution, comme une décision correspondante de l'organe d'administration.

9. De l'avis de la Commission, il y a lieu d'entendre par « marché actif », un marché pour lequel sont réunies toutes les conditions suivantes:

- les biens négociés sur ce marché sont homogènes;

⁴ Ce problème ne se pose pas si la méthode brute est appliquée, étant donné que, selon cette méthode, les quotas d'émission de gaz à effet de serre sont immédiatement inscrits parmi les immobilisations incorporelles au moment de leur attribution ou acquisition.

⁵ Ceci impliquerait en effet un passage *de facto* de la méthode nette à la méthode brute, ce qui entraînerait une violation injustifiée du principe de permanence.

- on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs; et
- les prix sont mis à la disposition du public.

Par conséquent, lorsqu'une entreprise a décidé, à la date de clôture de l'année N, de vendre l'excédent de quotas d'émission sur un marché qui répond aux conditions précitées, elle doit imputer au résultat de l'année N les produits de la vente future, en les inscrivant à l'actif dans le compte de régularisation 491 *Produits acquis*.

Ecritures

- A la date d'inventaire de l'exercice N (l'année de l'acquisition des quotas d'émission):

491 Produits acquis	X	
à 743 à 749 Produits d'exploitation divers		X

- Au début de l'exercice N+1 (l'année de la vente des quotas d'émission):

743 à 749 Produits d'exploitation divers	X	
à 491 Produits acquis		X

- Lors de la vente des quotas d'émission au cours de l'exercice N+1:

550 Etablissements de crédit: Comptes courants	X	
à 743 à 749 Produits d'exploitation divers		X