Avis CNC 171 - Traitement comptable des déchets

La question a été posée à la Commission de savoir comment devaient être traités dans les comptes des entreprises, la production, l'enlèvement, la destruction, le traitement ou le recyclage des déchets, ainsi que l'exploitation de décharges. Pour les entreprises comme pour les pouvoirs publics, les problèmes liés au traitement des déchets prennent, en effet, un relief qui va grandissant. La Commission a dès lors décidé d'y consacrer un avis global.

Le présent avis ne traite toutefois pas de l'évaluation des provisions à constituer par les entreprises pour rencontrer les responsabilités qui, le cas échéant, pourraient leur incomber du fait des déchets qu'elles produisent, traitent, transportent, détiennent ou qu'elles versent dans une décharge.

L'avis abordera successivement le cas des entreprises qui «produisent» des déchets, des entreprises qui offrent des services en matière d'enlèvement ou de traitement des déchets et, enfin, des entreprises dont l'exploitation altère ou pollue un site.

1. Entreprises qui «produisent» des déchets

1.1. L'entreprise ne traite pas elle-même ses déchets, mais charge un tiers de leur enlèvement

Pour ce type d'entreprise, l'enlèvement par un tiers des déchets constitue un service qui lui est presté, dont le coût constitue une charge d'exploitation au titre de Services et biens divers (compte 61).
En ce qui concerne les déchets qui, en fin de période comptable, ne seraient pas encore enlevés, une provision devra être constituée visant à couvrir les frais de leur évacuation.

1.2. L'entreprise traite elle-même ses déchets

Pour cette entreprise, le coût du traitement de ses déchets constitue une charge d'exploitation qui vient grever les différents comptes de charges par nature.
En ce qui concerne les déchets qui, en fin de période comptable, ne seraient pas encore traités, une provision devra être constituée visant à couvrir le coût de leur traitement.

2. Entreprises de services en matière de déchets

2.1. L'entreprise procède à l'enlèvement des déchets ainsi qu'à leur versage ou leur écoulement immédiat «en l'état», c'est-à-dire sans stockage ni traitement

La facturation de l'enlèvement des déchets se traduira par une écriture du type :

400		Clients	
	à	70	Ventes et prestations de services
		451	TVA à Payer

Quant à la facturation à charge de cette même entreprise et relative à la cession ou au versage des déchêts, elle se traduita par une écriture du type suivant

602		Achats de services ou	
61		Services et biens divers	
411		TVA à récupérer	
	à	440	fournisseurs
		451	TVA à Payer

2.2. L'entreprise procède à l'enlèvement des déchets et à leur «stockage»[1] en attendant leur cession ultérieure à un tiers qui les traitera

Les opérations avec les tiers se traduisent par les mêmes écritures que dans le cas 2.1. ci-dessus.

Les déchets acquis mais non encore écoulés ne constituent pas des stocks au sens de la réglementation comptable, pour laquelle les stocks (de matières premières ou de marchandises) constituent des coûts dont la charge a été reportée, par le biais du compte de variation des stocks, à l'exercice au cours duquel ils seront consommés, mais qui sont incorporés dans des biens meubles corporels destinés à être revendus en l'état, à être transformés ou à être consommés dans le cycle de fabrication, et portés à ce titre à l'actif du bilan. Les stocks d'encours de fabrication et de produits finis représentent eux des coûts incorporés dans des biens en cours de fabrication ou en état d'être vendus. Au contraire, l'enlèvement, le stockage ou le traitement des déchets sont générateurs de produits effectivement perçus par l'entreprise. Dans la mesure toutefois où le cycle économique n'est pas terminé - et tel est le cas pour les déchets acquis mais non encore écoulés par l'entreprise[2] - il s'agit d'un produit perçu mais non acquis et, dès lors, à reporter. Il s'ensuit qu'en fin de période comptable, le montant des produits actés au titre de chiffre d'affaires lors de l'acquisition des stocks devra être corrigé, en fonction de la variation du «stock» de déchets en possession de l'entreprise, par une écriture du type suivant :

70 Ventes et prestations de services
à 493 Produits à reporter

En cas d'augmentation du "Stock", et

493 Produits à reporter
à 70... Ventes et prestations de services

en cas de réduction de "stock".

2.3. L'entreprise acquiert les déchets en vue (a) de les détruire,(b) de les utiliser dans son propre cycle de fabrication ou (c) de les recycler

Comme dans les deux cas précédents, la facturation pour l'enlèvement et la réception des déchets se traduira par une écriture du type :

400	Clients				
	à	70...	Ventes et prestations de services		
		451	TVA à payer		

a) Les déchets acquis sont détruits
Les charges inhérentes à la destruction des déchets grèvent les différents comptes de charge par nature (fournitures, biens et services divers, rémunérations, amortissements, etc.).
En fin de période comptable, le chiffre d'affaires réalisé pour l'enlèvement des déchets sera corrigé à concurrence de la variation du «stock» de déchets restant à détruire, selon les modalités prévues au point 2.2. du présent avis.

b) Les déchets acquis sont utilisés dans le cycle de fabrication
Dans le cycle de fabrication l'utilisation de ces déchets représente, en termes de prix d'achat, un coût direct nul.
Il n'est pas exclu toutefois, il est même vraisemblable que, de manière générale, l'utilisation de ces déchets dans le cycle de fabrication, aux lieu et place d'autres produits, occasionnera des coûts d'exploitation accrus, compensés par le revenu obtenu lors de l'enlèvement des déchets en cause. Cette utilisation se traduira dès lors par diverses charges par nature grevant le résultat. Si tel est le cas pour l'entreprise en cause, il y aura lieu, en fin de période comptable, de corriger, selon les modalités précitées, le montant acté au titre de chiffre d'affaires en fonction de la variation du «stock» de déchets en possession de l'entreprise à cette date.

c) Les déchets sont recyclés et ensuite revendus Le recyclage des déchets se traduira par les écritures suivantes :

- Coût du traitement

6.. Diverses catégories de charges par nature
à ... Divers comptes de passif ou créditeurs

- Vente des produits recyclés

400 Clients
à 70... Ventes et prestations de services
451 TVA à payer

- Variation des stocks de déchets

493 Produits à reporter
à 70... Ventes et prestations de services

ou

493 Produits à reporter

à 70... Ventes et prestations de services

- Variation du stock de produits recyclés

32 (33) En-cours de fabrication (Produits finis)

à 712 (713) Variation des en-cours de fabrication (des produits finis)

ou

712 (713) Variation des en-cours de fabrication (des produits finis)

à 32 (33) En-cours de fabrication (Produits finis)

En ce qui concerne les variations des «stocks» de déchets, les écritures de redressement du chiffre d'affaires devront, en cas de constatation de prix de facturation différents pour l'enlèvement ou pour l'acquisition des déchets, tenir compte d'un ordre déterminé de sortie. Par analogie avec les règles applicables en matière de sortie des stocks proprement dits, l'entreprise aura à faire choix d'une des methodes prévues par l'article 33 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 à savoir : individualisation de chaque lot, prix moyen pondéré, premier entré, premier sorti ou encore dernier entré, premier sorti.

2.4. L'entreprise dont l'exploitation altère ou pollue un site

L'entreprise dont l'exploitation altère ou pollue un site (ou qui risque d'avoir un tel effet) (exploitation d'une décharge, carrière, centrale nucléaire, plate-forme pétrolière) devra, de manière générale, exposer ultérieurement des coûts en relation, d'une part avec la protection de l'environnement (matière qui relève de l'intérêt général), et d'autre part avec la remise en état du site (matière qui relève des intérêts privés).

Les coûts en matière de protection de l'environnement seront traités dans un avis ultérieur.

En ce qui concerne la remise en état du site et en dehors des préoccupations tenant à la protection de l'environnement, une distinction doit être faite selon que l'activité est exercée sur terrain d'autrui ou sur terrain propre.
Si l'activité est exercée sur terrain d'autrui, les dispositions du contrat ou de la concession imposeront généralement à l'exploitant la remise en état du site au terme de la période prévue au contrat ou à la concession. Cette remise en état occasionnera ultérieurement des coûts.

Si tel est le cas, ceux-ci doivent être provisionnés.

Si l'activité est exercée sur terrain propre, la question se pose de savoir si, indépendamment des provisions à constituer en liaison avec les obligations en matière de protection de l'environnement, il y a lieu d'acter des réductions de valeur liées à la moins-value subie par le terrain à la suite de l'exploitation de la décharge ou si, en revanche, il s'indique de procéder par la constitution de provisions couvrant la remise en état du terrain.

La réponse à cette question dépendra des éléments de fait. Si la dépréciation de la valeur du terrain consécutive à l'exploitation de la décharge ne risque pas de dépasser la valeur d'acquisition du terrain, la première approche se justifie. En revanche, si l'exploitation risque de conférer au terrain une valeur négative - et tel sera sans doute fréquemment le cas -seule la seconde approche pourra être adoptée.

---

1 Bien qu'impropres dans ce contexte au sens du droit comptable, les termes «stocks» et «stockage» sont, pour des motifs de simplification, utilisés ci-après dans leur sens courant.

2 Ceci ne vise que les produits ou la partie des produits dont le cycle économique n'est pas effectivement terminé en fin de période comptable. Ainsi, si le transport des déchets fait l'objet d'une convention ou d'une rémunération distincte de celle concernant leur acquisition, la rémunération relative au transport devra être considérée comme définitivement acquise dès que le transport a été effectué et ne pourra pas être reportée à concurrence du montant des déchets «stockés» à cette date