

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ
RECOMMANDATION N°2009-R-02 DU 5 MARS 2009

Relative au traitement comptable des quotas d'émission de gaz à effet de serre

Sommaire

[1 – Modalités d'évaluation du passif de « quotas à restituer » en fin d'exercice](#)

[2 – Modalités de reprise du compte « 489 – Quotas alloués par l'État » et de dépréciation des quotas excédentaires](#)

[3 – Date de comptabilisation des quotas](#)

[4 – Informations à communiquer en annexe](#)

[Annexe : exemples](#)

La commission des études comptables de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) a interrogé le Conseil national de la comptabilité (CNC) afin de préciser les modalités d'application de l'avis n°2004-C du 23 mars 2004 du Comité d'urgence relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre¹ dans les comptes individuels et consolidés, notamment sur les points suivants :

- modalités d'évaluation du passif de « quotas à restituer » en fin d'exercice ;
- modalités de reprise du compte « 489 – Quotas alloués par l'Etat » et de dépréciation des quotas excédentaires ;
- détermination de la date de comptabilisation et d'évaluation des quotas.

La méthode de comptabilisation définie par l'avis n°2004-C du Comité d'urgence est fondée sur le dispositif prévu par l'interprétation IFRIC 3 (publiée en 2004), à l'exception notamment de la comptabilisation du passif de « quotas alloués par l'Etat » en produit constaté d'avance et non en subvention. Cette interprétation a néanmoins été supprimée par l'IASB² en juin 2005. Par ailleurs, le FASB³ en mars 2007 et l'IASB en décembre 2007 ont réinscrit ce sujet dans les thèmes à traiter : l'IASB a programmé un exposé sondage relatif aux « *Emissions Trading Schemes* » pour le deuxième semestre 2009 et la publication de la norme pour 2010. Dans ce cadre et en l'attente des travaux de l'IASB, le Collège du CNC considère qu'il ne serait pas opportun de modifier les règles comptables actuellement prévues par l'avis n°2004-C.

Cependant, le deuxième plan national d'allocation des quotas (PNAQ 2), d'une durée de cinq ans (période 2008-2012), fixe des objectifs plus ambitieux que le PNAQ 1, qui pourront générer des situations de déficit plus nombreuses.

¹ Un quotas d'émission de gaz à effet de serre = une tonne de CO²

² International Accounting Standard Board : normalisateur comptable international

³ Financial Accounting Standard Board : normalisateur comptable américain

Dans ce contexte, le Collège considère qu'il est opportun de clarifier l'application de l'avis n°2004-C du Comité d'urgence par les entreprises industrielles⁴, notamment s'agissant des modalités d'évaluation du passif de « quotas à restituer » en fin d'exercice.

En préambule, le Collège précise que la mise en œuvre de l'avis n°2004-C du 23 mars 2004 du Comité d'urgence et de la présente recommandation doit s'inscrire dans le cadre du plan d'allocation de quotas en cours, considéré indépendamment du plan précédent et du plan suivant.

1 – Modalités d'évaluation du passif de « quotas à restituer » en fin d'exercice

Selon l'avis n°2004-C du Comité d'urgence « *les émissions de gaz font naître une obligation de l'entreprise vis-à-vis de l'Etat et donc un passif défini par l'art. 212-1 du règlement n° 99-03* ». Conformément à cet avis, l'entreprise doit comptabiliser en fin d'exercice un passif correspondant aux quotas d'émission à restituer à l'Etat.

L'article 212-1 du règlement n° 99-03⁵ précise que « *l'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers.* »

Par ailleurs, l'article 229-13 du code de l'environnement précise que « *les quotas sont valables pendant toute la durée du plan au titre duquel ils ont été attribués tant qu'ils n'ont pas été annulés suite à leur restitution par l'entreprise* ». Par conséquent, tous les quotas sont fongibles et peuvent être restitués au titre de toutes les émissions réalisées pendant la durée du plan, indépendamment de leur date de délivrance⁶.

Le Collège note que :

- les quotas alloués au titre de l'ensemble d'un plan et leur rythme de délivrance sont normalement connus dès la publication officielle du PNAQ, bien que des ajustements soient possibles notamment à l'initiative des pouvoirs publics et/ou en cas de fermeture de sites ;
- en revanche, le niveau des émissions sur la durée du plan et donc le déficit global attendu à l'issue du plan dépendent à la fois de l'activité future de l'entreprise et de la performance écologique (actuelle et future) des installations en terme d'émission de gaz à effet de serre.

⁴ L'avis n°2004-C du Comité d'urgence prévoit des dispositions spécifiques pour les entreprises de négoce

⁵ Règlement n°99-03 du CRC relatif au plan comptable général

⁶ En particulier, les quotas reçus en février de l'année n+1 peuvent être restitués en avril n+1 au titre des émissions réalisées au cours de l'année n

Le Collège considère que, à la clôture, le passif de quotas à restituer doit être évalué :

- à hauteur des quotas détenus : sur la base de leur valeur d'entrée ; et
- pour le solde :
 - dans les cas où l'entreprise est en mesure de prévoir de manière fiable qu'elle sera en situation d'excédent net de quotas alloués gratuitement sur la durée résiduelle du plan (période comprise entre la clôture comptable de l'exercice et la date de clôture du plan), en retenant une valeur nulle pour les quotas à restituer qui seront issus des excédents de quotas gratuits ainsi identifiés et non encore comptabilisés et à la valeur de marché⁷ pour le solde ;
 - dans les autres cas, à la valeur de marché⁷ des quotas.

La détermination des excédents de quotas alloués gratuitement par rapport aux prévisions d'émissions de gaz à effet de serre sur la durée résiduelle du plan doit être documentée et fondée sur des éléments vérifiables, comme par exemple :

- les arrêts d'activité prévus dans le cadre de programmes pluriannuels de maintenance ;
ou
- le résultat d'actions techniques de réduction des émissions dès lors que ce résultat peut être raisonnablement estimé (faisabilité technique et technologies éprouvées).

Exemple d'application : dans le cas d'une situation d'excédent net déterminé de manière fiable permettant d'évaluer le coût unitaire de restitution de certains quotas à zéro.

- une entreprise reçoit 100 quotas par an pendant 5 ans ;
- cette entreprise émet 108 tonnes de gaz à effet de serre en année 1 ;
- à la clôture, elle détient 100 quotas ;
- elle anticipe d'émettre 398 tonnes entre les années 2 et 5.

Par conséquent, à la fin de l'année 1, l'entreprise présente une situation d'excédent net de quotas sur la durée résiduelle du plan égale à 2 quotas. Le passif de « quotas à restituer » est évalué comme suit :

- à hauteur des 100 quotas détenus : à la valeur d'entrée des quotas ;
- à hauteur de 2 tonnes : à une valeur nulle ;
- pour le solde de 6 tonnes : à la valeur de marché à la clôture.

Par ailleurs, une modification des estimations d'émissions futures de gaz à effet de serre et/ou des allocations sur la durée résiduelle du plan constitue un « changement d'estimation » et doit être comptabilisée conformément à l'article 314-2-I du règlement n°99-03⁸.

De même, lorsqu'une entreprise devient capable, ou cesse d'être en mesure, d'estimer de manière fiable les émissions futures sur la durée résiduelle du plan, elle doit obligatoirement changer de modalités d'évaluation du passif de « quotas à restituer » à la clôture. Un tel changement constitue également un changement d'estimation qui doit être comptabilisé conformément à l'article 314-2-I du règlement n°99-03.

⁷ Sous réserve des éventuels mécanismes de délivrance de quotas par l'Etat à titre onéreux qui pourraient être mis en place à l'avenir

⁸ Article 314-2-I du règlement n°99-03 : « *Les changements d'estimation et de modalités d'application n'ont qu'un effet sur l'exercice en cours et les exercices futurs. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice. Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur les différentes lignes du bilan et du compte de résultat.* »

2 – Modalités de reprise du compte « 489 – Quotas alloués par l’Etat » et de dépréciation des quotas excédentaires

L’avis du Comité d’urgence prévoit que les quotas reçus à titre gratuit sont comptabilisés à l’actif en contrepartie d’un compte de régularisation au passif 489 – « Quotas alloués par l’Etat », d’égal montant.

Le Collège considère que l’actif comptabilisé au titre des quotas reçus à titre gratuit et le passif comptabilisé en contrepartie (compte de produit constaté d’avance 489 – « Quotas alloués par l’Etat ») sont liés. En conséquence, le passif est repris selon un rythme qui reflète la consommation de l’actif.

A la clôture, le compte 489 doit être repris en résultat à hauteur :

- des émissions successives cumulées depuis le début du plan ; et
- des cessions de quotas délivrés à titre gratuit.

Ainsi, le compte 489 n’est pas nécessairement soldé à la clôture. Il sera soldé au plus tard lors de la clôture de la dernière année du plan⁹.

Lorsque l’entreprise a évalué à la clôture précédente le passif de « quotas à restituer » en tenant compte des quotas issus des excédents des périodes ultérieures, elle réévalue ce passif à la date de comptabilisation des quotas gratuits reçus l’année suivante en retenant la valeur d’entrée des derniers quotas reçus, en contrepartie d’une charge. Simultanément, le compte 489 est repris en contrepartie d’un produit de même montant.

De plus, même s’ils sont excédentaires à la clôture, les quotas délivrés gratuitement par l’Etat ne peuvent pas donner lieu à constatation d’une dépréciation.

Seuls les quotas acquis et excédentaires à la clôture doivent faire l’objet d’un test de dépréciation dans les conditions prévues à l’article 322-5-I¹⁰ du règlement n°99-03.

3 – Date de comptabilisation des quotas

Il est rappelé que les quotas d’émission de gaz à effet de serre sont délivrés par tranches annuelles. Cette délivrance est matérialisée par une inscription des quotas sur le registre SERINGAS tenu par la Caisse des dépôts et consignations, normalement au plus tard le 28 février de chaque année.

Le Collège rappelle qu’en matière de comptabilisation :

- Le paragraphe 1.5 de l’avis du comité d’urgence indique que *« les quotas étant alloués pour une période de 3 ans à compter du 1er janvier 2005, et par périodes de 5 ans dans le cadre d’un plan national d’allocation des quotas, puis délivrés aux entreprises par tranches annuelles, les entreprises devront faire apparaître en "Engagements reçus" la partie des quotas restant à recevoir au titre de la période de trois ou de cinq ans en cours »*.

⁹ Dans l’hypothèse où les quotas ne sont pas reportables sur le plan suivant, ni cessibles après la date de clôture

¹⁰ Article 322-5-I du règlement n°99-03 : *« L’entité doit apprécier à chaque clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire, s’il existe un indice quelconque montrant qu’un actif 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. »

- Le paragraphe 1.1.2 de l'avis n°2004-C se réfère à l'article 321-1 du règlement n°99-03 en matière de règles d'évaluation des biens « à leur date d'entrée dans le patrimoine », en précisant « qu'en cas de marché actif, il convient de se référer à la valeur constatée sur ce marché à la date de réception des quotas d'émission. »

Sur ces bases, le Collège considère que :

- les quotas doivent être comptabilisés par tranches annuelles à la date d'inscription au registre SERINGAS, soit normalement au plus tard le 28 février de chaque année (date de transfert de propriété et donc d'« entrée dans le patrimoine ») ;
- sur la base de la valeur de marché des quotas à cette date.

4 – Informations à communiquer en annexe

En complément des informations requises par l'avis du Comité d'urgence, le Collège considère que les entreprises, qui tiennent compte pour l'évaluation du passif de « quotas à restituer » d'excédents sur la durée résiduelle du plan, doivent préciser les hypothèses de détermination de ces excédents futurs, et notamment les faits et circonstances (par exemple, les actions techniques planifiées de réduction des émissions ou les arrêts d'activité programmés) pris en considération pour estimer les émissions futures de gaz à effet de serre.

L'annexe devra également contenir toute information pertinente sur la gestion du risque CO2.

Annexe : exemples

Les exemples développés ci-après illustrent les modalités d'évaluation du passif de « quotas à restituer » et de reprise du compte « 489 – Quotas alloués par l'Etat » précisées par la présente recommandation.

Hypothèses :

1. Allocation de 500 quotas sur 5 ans, par tranches annuelles de 100 chaque 28 février
2. Profil des émissions :

	2008	2009	2010	2011	2012
Emissions annuelles	110 tonnes	108 tonnes	106 tonnes	90 tonnes	102 tonnes
Emissions cumulées (depuis 2008)	110 tonnes	218 tonnes	324 tonnes	414 tonnes	516 tonnes

Le déficit global est donc de 16 quotas sur l'ensemble du plan.

3. Prix des quotas fixe sur toute la durée du plan (par simplification : 1 quota = 1 euro)

Exemple 1 : l'entreprise n'est pas en mesure d'établir des prévisions fiables concernant ses émissions futures sur la durée résiduelle du plan.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Quotas délivrés annuellement	100	100	100	100	100	
Quotas délivrés en cumul	100	200	300	400	500	
Emissions annuelles	110	108	106	90	102	
Emissions cumulées	110	218	324	414	516	

Écritures en cours d'année

	28-févr.-08	28-févr.-09	28-févr.-10	28-févr.-11	28-févr.-12	28-févr.-13
Délivrance annuelle des quotas						
#205 Quotas (immo. incorp.)	100	100	100	100	100	
#489 Quotas alloués par l'Etat		100		100		
Achat des quotas manquants						29-avr.
#205 Quotas (immo. incorp.)						16
#512 Banque						16
Restitutions annuelles	30-avr.	30-avr.	30-avr.	30-avr.	30-avr.	30-avr.
#449 Quotas à restituer		110	108	106	90	102
#205 Quotas (immo. incorp.)			108	106	90	
#489 Quotas alloués par l'Etat		110		106		102
#658/758 Résultat						102
Emissions	Au fur et à mesure des émissions successives	Au fur et à mesure des émissions successives	Au fur et à mesure des émissions successives	Au fur et à mesure des émissions successives	Au fur et à mesure des émissions successives	Au fur et à mesure des émissions successives
#658/758 Résultat	110	108	106	90	102	
#449 Quotas à restituer				90		102
#489 Quotas alloués par l'Etat	100	100	100	90	100	
#658/758 Résultat		100		90		100
Reprise du compte 489 à la clôture	31-déc.	31-déc.	31-déc.	31-déc.	31-déc.	31-déc.
#489 Quotas alloués par l'Etat				10		
#658/758 Résultat				10		

Position au 31 décembre

	31-déc.-08	31-déc.-09	31-déc.-10	31-déc.-11	31-déc.-12	31-déc.-13
#205 Quotas (immo. incorp.)	100	90	82	76	86	
#489 Quotas alloués par l'Etat		0				
#449 Quotas à restituer		110	108	90	102	
#658/758 Résultat	10	8	6	10	2	

Exemple 2 : l'entreprise est en mesure d'établir des prévisions fiables concernant ses émissions futures sur la durée résiduelle du plan.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Quotas délivrés annuellement	100	100	100	100	100	
Quotas délivrés en cumul	100	200	300	400	500	
Emissions annuelles	110	108	106	90	102	
Emissions cumulées	110	218	324	414	516	

Ecritures en cours d'année

	28-févr.-08		28-févr.-09		28-févr.-10		28-févr.-11		28-févr.-12		28-févr.-13	
Délivrance annuelle des quotas												
#205 Quotas (immo. incorp.)	100		100		100		100		100		0	
#489 Quotas alloués par l'Etat		100		100		100		100		100		0
Réévaluation du passif "quotas à restituer"												
#658/758 Résultat					2		8					
#449 Quotas à restituer						2		8				
#489 Quotas alloués par l'Etat					2		8					
#658/758 Résultat						2		8				
Achat des quotas manquants											29-avr.	
#205 Quotas (immo. incorp.)											16	
#512 Banque												16
Restitutions annuelles	30-avr.		30-avr.		30-avr.		30-avr.		30-avr.		30-avr.	
#449 Quotas à restituer			110		108		106		90		102	
#205 Quotas (immo. incorp.)				110		108		106		90		102
#489 Quotas alloués par l'Etat												
Emissions	Au fur et à mesure des émissions successives		Au fur et à mesure des émissions successives		Au fur et à mesure des émissions successives		Au fur et à mesure des émissions successives		Au fur et à mesure des émissions successives		Au fur et à mesure des émissions successives	
#658/758 Résultat	110		106		98		90		102		0	
#449 Quotas à restituer		110		106		98		90		102		0
#489 Quotas alloués par l'Etat	100		100		98		90		100		0	
#658/758 Résultat		100		100		98		90		100		0
Reprise du compte 489 à la clôture	31-déc.		31-déc.		31-déc.		31-déc.		31-déc.		31-déc.	
#489 Quotas alloués par l'Etat							2					
#658/758 Résultat								2				

Position au 31 décembre

	31-déc.-08		31-déc.-09		31-déc.-10		31-déc.-11		31-déc.-12		31-déc.-13	
#205 Quotas (immo. incorp.)	100		90		82		76		86		0	
#489 Quotas alloués par l'Etat		0		0								0
#449 Quotas à restituer		110		106		98		90		102		0
#658/758 Résultat	10		6				2		2		0	