

Quand la CNC se met au vert...

Alexandre STREEL
Réviseur d'Entreprises (BDO)
Professeur de comptabilité et gestion financière (IFAPME)

Mai 2010

La multiplication des contraintes écologiques oblige de plus en plus les entreprises à prendre en considération les questions environnementales, tant dans leur fonctionnement interne, que dans leur communication externe, notamment financière.

Suivant de près les évolutions en la matière, la Commission des Normes Comptables (CNC) a publié en 2009 les trois avis suivants relatifs aux implications comptables de diverses législations environnementales :

- Avis 179/1 : Traitement comptable des quotas d'émission de gaz à effet de serre (13 pages) ;
- Avis CNC 2009/9 : Implications comptables de l'obligation d'acceptation des déchets d'équipements électriques et électroniques (53 pages) ;
- Avis CNC 2009/14 : Traitement comptable des certificats d'électricité écologique et de cogénération (26 pages).

Au-delà de ces quelque 90 pages de doctrine comptable environnementale, résumées et commentées ci-après, la CNC a annoncé la publication prochaine, en collaboration avec les instituts IEC, IPCF et IRE, d'un guide de l'environnement pour les comptes statutaires, visant à répondre aux difficultés qu'éprouvent de nombreuses entreprises à traduire correctement l'application de la réglementation environnementale dans leur comptabilité.

Quotas d'émission de gaz à effet de serre

Par le protocole de Kyoto entré en vigueur le 16/2/05 et revêtant depuis lors un caractère contraignant, l'Union européenne s'est engagée à opérer entre 2008 et 2012 une réduction de 8% des gaz à effet de serre par rapport aux émissions de 1990.

S'appuyant sur la doctrine comptable internationale en la matière, la CNC recommande aux entreprises industrielles de mettre en œuvre l'une des deux méthodes suivantes pour traiter comptablement les quotas d'émission de gaz à effet de serre.

Méthode dite « brute »

Selon cette méthode, les quotas acquis ou reçus (du Gouvernement) sont comptabilisés au titre d' « Immobilisations incorporelles » pour leur prix d'acquisition ou à leur juste valeur, avec contrepartie en « Autres produits », s'ils ont été obtenus à titre gratuit. Dans ce cas, il conviendra d'utiliser les comptes de régularisation de manière à correspondre aux émissions effectuées.

À la clôture de l'exercice, l'entreprise enregistre une provision afin de traduire l'obligation, née des émissions effectuées pendant l'exercice, de restituer un nombre déterminé de quotas d'émission aux régions. Le montant de cette provision correspond aux quotas d'émission à restituer évalués à la valeur d'entrée des quotas alloués, ou le cas échéant, pour la partie excédant les quotas détenus, à la juste valeur à la clôture de la période.

En outre, le traitement comptable doit être commenté dans l'annexe des comptes annuels.

L'amende éventuelle sera comptabilisée comme une charge de l'exercice au cours duquel la restitution aurait dû être effectuée ou, si le conseil d'administration considère que l'entreprise ne pourra restituer les quotas correspondant aux émissions réelles et sera tenue en tout état de cause au paiement d'une amende, comme une dette.

Méthode dite « nette »

Selon cette méthode, ne sont comptabilisés que les achats et ventes de quotas (charges ou produits en compte de résultats) et la provision correspondant à la différence entre les quotas octroyés pour l'exercice et ceux requis pour faire face aux émissions réellement effectuées et à restituer. Cette provision est évaluée à la juste valeur des quotas à la date de clôture pour autant que la juste valeur puisse être déterminée de manière fiable. A défaut, une information adéquate sera fournie dans l'annexe des comptes.

Les traitements relatifs à l'annexe et à l'amende sont identiques selon cette méthode.

Déchets d'équipements électriques et électroniques (DEEE)

Partant de l'analyse du système Recupel, la CNC a précisé ses implications comptables pour les producteurs/importateurs, les entreprises de distribution et les organismes de gestion sectoriels.

Cette analyse a fait apparaître qu'il y a lieu d'opérer une distinction entre les « DEEE domestiques » et les « DEEE professionnels ». Un EEE est qualifié de « domestique » lorsqu'il est destiné tant aux ménages privés qu'à un usage commercial, industriel, institutionnel et autre, mais, de par sa nature, comparable à un produit destiné aux ménages privés. Les EEE non domestiques sont dénommés « EEE professionnels ».

Les DEEE domestiques font l'objet d'une cotisation Recupel *all-in* versée par le producteur/importateur à l'organe de gestion sectoriel et affectée, d'une part, au financement de la collecte, du tri, du transport et du traitement des EEE domestiques, et d'autre part, au financement des frais de fonctionnement généraux des organismes de gestion sectoriels. Les DEEE professionnels font l'objet d'une cotisation Recupel administrative dont le paiement par le producteur/importateur lui permet d'entrer en contact avec l'opérateur agréé Recupel le plus approprié pour organiser la collecte et le traitement des déchets (à charge du producteur/importateur).

En pratique, ces cotisations à verser par les producteurs/importateurs aux organismes de gestion sectoriels (tant la cotisation *all-in* au moment de la commercialisation des EEE domestiques que la cotisation administrative au moment de la commercialisation des EEE professionnels) sont généralement répercutées sur les distributeurs, qui à leur tour, répercutent ces cotisations sur l'utilisateur final. L'organisme de gestion sectoriel peut procéder, avant le 30 juin de l'année suivante, à un recouvrement complémentaire si les cotisations perçues, cumulées avec les réserves éventuelles et les indemnités reçues pour prestation de services, s'avèrent insuffisantes pour couvrir les frais exposés dans le cadre de l'obligation d'acceptation des DEEE domestiques d'une catégorie déterminée de produits.

Comptabilisation dans le chef du producteur/importateur

- Implications comptables de l'obligation d'acceptation d'EEE domestiques
 - Lors de la mise sur le marché d'EEE domestiques et l'imputation de la cotisation Recupel aux distributeurs : 400 @ 700, 70x (cotisations obligation d'acceptation DEEE), 451
 - Lors de la réception de la facture de cotisations *all-in* de l'organisme de gestion sectoriel : 61, 411 @ 440
 - En cas de recouvrement complémentaire par l'organisme de gestion : 61 @ 444 si le recouvrement a lieu avant la date d'arrêt des comptes par l'organe de gestion ; 6370 @ 163-165 si l'organe de gestion juge probable ou certain qu'un recouvrement aura lieu après l'arrêt des comptes (au cas où il est effectivement procédé à un recouvrement, le coût de ce dernier sera porté en compte 61 l'exercice suivant et la provision constituée à cet effet sera utilisée)
- Implications comptables de l'obligation d'acceptation d'EEE professionnels commercialisés après le 13/8/05
 - Lors du versement de la cotisation administrative (à la commercialisation des EEE professionnels par le producteur/importateur) : 61, 411 @ 440
 - Lors de la constitution de la provision destinée à la couverture du coût estimé pour la reprise et le recyclage ultérieurs des EEE professionnels (à la commercialisation de ceux-ci) : 6370 @ 163-165
 - Lors de la reprise et du traitement des DEEE professionnels : 61, 411 @ 440 et 163-165 @ 6371

- Implications comptables de l'obligation d'acceptation d'EEE professionnels commercialisés avant le 13/8/05
 - C'est en principe l'utilisateur final qui supporte les frais de la reprise et du traitement des DEEE professionnels commercialisés avant le 13/8/05, sauf si l'appareil est remplacé par un nouveau produit équivalent assurant la même fonction, auquel cas le coût sera en principe supporté par le producteur de ces nouveaux EEE professionnels. Ce dernier est alors tenu, lors de la commercialisation des EEE en question et dès la naissance de l'obligation d'acceptation, de constituer une provision permettant de couvrir le coût futur estimé de leur reprise ultérieure. Le traitement comptable présenté ci-dessus lors de la constitution de la provision et lors de la reprise et traitement des DEEE professionnels s'applique dans ce cas.

Comptabilisation dans le chef des organismes de gestion sectoriels

- Lors de la facturation des cotisations *all-in* aux producteurs/importateurs : 400 @ 700, 451
- Lors de la survenance des frais de la reprise et du démantèlement des EEE : 603, 411 @ 440
- En cas de recouvrement complémentaire réclamé aux producteurs/importateurs : 404 @ 700

Comptabilisation dans le chef des entreprises de distribution

- Lors de l'acquisition par le distributeur au producteur/importateur des EEE, dont le prix comprend souvent la refacturation des cotisations Recupel : 604, 411 @ 440
- Lors de la vente par le distributeur à l'utilisateur final des EEE, dont le prix comprend les cotisations Recupel : 400 @ 700, 451

De l'avis de la CNC, il s'indique que les producteurs/importateurs mentionnent, dans l'annexe à leurs comptes annuels, leur adhésion au système collectif Recupel.

Les certificats d'électricité écologique et de cogénération

Préalablement à l'analyse comptable des certificats d'électricité écologique et de cogénération, la CNC étudie dans cet avis les législations européenne et belge y relatives, qui s'inscrivent dans le cadre de l'objectif de Kyoto de promouvoir l'électricité produite à partir des sources d'énergie renouvelables.

Traitement comptable chez le producteur

L'octroi de certificats d'électricité écologique constitue une forme d'intervention du Gouvernement pour l'investissement substantiel que représente pour le producteur la production d'énergie à partir des sources d'énergie renouvelables.

Au moment de l'octroi (mensuel) par le régulateur régional de certificats au producteur, ces certificats sont inscrits dans la comptabilité du producteur, sous la rubrique des « Immobilisations incorporelles », à leur valeur d'acquisition, considérée comme étant le montant de l'aide minimale que le gestionnaire du réseau paierait dans le cadre de son obligation de reprise. Au même moment, un montant identique est imputé aux « Autres produits ».

Etant donné que le gestionnaire du réseau est tenu d'acheter, à la demande du producteur, les certificats au prix minimum garanti par la loi (pendant leur durée d'utilisation de 5 ans), il n'y a pas de comptabilisation d'amortissements. En cas de baisse du prix minimum garanti par la loi, cette valeur sera adaptée.

Les écritures comptables proposées par la CNC se présentent comme suit :

- Lors de l'octroi de certificats : 2140 (compte proposé dans l'avis CNC 179/1 relatif aux quotas d'émission de gaz à effet de serre) @ 743-749
- Lors de l'octroi de certificats à la date de clôture : 404 @ 743-749
- Lors de la cession des certificats au gestionnaire du réseau : 55 @ 2140, 451
- Lors de la cession des certificats sur le marché à un prix supérieur : 55 @ 2140, 741, 451

Traitement comptable chez le fournisseur

Les fournisseurs d'énergie sont tenus de présenter annuellement un certain nombre de certificats au régulateur régional (fonction de leur part de marché au cours de l'année précédente). Dans le cadre de cette obligation de remise des certificats, le fournisseur sera tenu d'acheter un nombre suffisant de certificats.

La CNC estime que la méthode nette, telle qu'expliquée dans l'avis CNC 179/1, est plus adaptée pour le fournisseur. Selon cette méthode, l'achat de certificats est inscrit au compte de résultats comme coût d'achat. A la date d'inventaire, une provision est constituée pour la différence entre le nombre de certificats en possession du fournisseur et le nombre de certificats nécessaires qui devra être remis au cours de l'année suivante ; cette provision est évaluée à la juste valeur des certificats à cette date.

Les écritures comptables proposées par la CNC se présentent comme suit :

- Lors de l'achat des certificats (à leur prix d'acquisition) : 643-648, 411 @ 55
- Lors de la constitution de la provision à la date de clôture : 6370 @ 163-165
- Lors de l'utilisation de cette provision (lors de l'achat des certificats manquants) : 163-165 @ 6371
- Si le fournisseur possède plus de certificats à la date de clôture que le nombre de certificats à remettre dans le cadre de son obligation de remise des certificats : 490 @ 643-648
- Lors de la remise de certificats au régulateur régional : néant