



Nos experts ont la parole

## **Environnement & Technique**

Juillet/Août 2009 – n°288

Philippe Arnaud, Associé KPMG

Anne Garans, Senior Manager, KPMG



Avec l'aimable autorisation de la revue Environnement & technique :

[www.pro-environnement.com](http://www.pro-environnement.com)

# Quotas d'émissions de gaz à effet de serre :

## nouvelles précisions sur les traitements comptables

Publiée en mars 2009 par le CNC<sup>(1)</sup>, une nouvelle recommandation précise certains aspects de la comptabilisation des quotas d'émissions de gaz à effet de serre (GES) dans les comptes individuels et consolidés, complétant ainsi l'avis 2004-C du 23 mars 2004. A effet immédiat, cette recommandation induit des modifications et nécessite quelques éclaircissements pour une mise en œuvre optimale.

Philippe ARNAUD, Anne GARANS, KPMG



### Rappel du contexte des quotas d'émissions de GES

Dans le cadre de la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003 établissant un système d'échange de quotas d'émissions de gaz à effet de serre dans la Communauté européenne, un plan national d'affectation des quotas (PNAQ) a été mis en place. Le premier PNAQ a été adopté le 17 décembre 2004 par la Commission européenne pour une durée de trois ans (2005 à 2007). Le second actuellement en cours a été adopté le 26 mars 2007 par la



## Rappel sur l'avis n°2004-c du 23 mars 2004 du CNC

Selon les dispositions de l'IAS<sup>(2)</sup> 38, les quotas d'émissions de GES sont à considérer comme une immobilisation incorporelle comptabilisée à l'actif. Un marché actif existant, leur évaluation s'effectue à la valeur constatée sur ce marché à la date de réception des quotas d'émissions. La contrepartie des quotas comptabilisés à l'actif est un compte de régularisation spécifique au passif : « 489 – Quotas d'émissions alloués par l'Etat ».

Ces quotas instaurent une obligation de l'entreprise envers l'Etat qui se traduit, dans les comptes, par la constatation d'un passif correspondant aux quotas à restituer et dans le même temps par la reprise du compte 489 en contrepartie d'un produit.

Les achats / ventes doivent être comptabilisés à leur coût de transaction, les achats à l'actif au compte immobilisation incorporelle et les cessions de quotas en sortie du même compte. Au moment des arrêtés comptables, les émissions réelles doivent être retracées au compte « Quotas d'émissions à restituer à l'Etat ». Ce compte doit être soldé à hauteur du compte d'immobilisation incorporelle correspondant aux droits lors de la restitution des quotas.

Des cas particuliers sont à préciser : si la quantité à restituer est supérieure aux quotas disponibles à l'actif, l'entreprise doit constater une charge complémentaire. Au contraire, si des excédents de quotas sont constatés, un test de dépréciation doit être effectué par l'entreprise pour les quotas non utilisés.

## Les nouvelles modalités d'évaluation du passif de « quotas à restituer » en fin d'exercice

La nouvelle recommandation n° 2009-R-02 complète et précise la mesure de ce passif de quotas. A la clôture de l'exercice, celui à restituer doit être évalué à hauteur des quotas détenus sur la base de leur valeur d'entrée et pour le solde à leur valeur de marché. ■■■

■■■ Commission et couvre une période de 5 ans, de 2008 à 2012.

Chaque pays de l'Union européenne se voit attribuer, pour la période, un quota d'émissions de gaz à effet de serre, en fonction de son potentiel de réduction, des prévisions de croissance des secteurs et de son taux de progrès national. Les pouvoirs publics répartissent ensuite ces quotas entre les différents secteurs émetteurs, tels le secteur de l'énergie (installations de combustion) ou industriel (transformation des métaux ferreux, industrie minérale...). Enfin, au sein de chaque secteur, des quotas d'émissions sont alloués à chaque entreprise.

Ces quotas, en tonnes équivalent CO<sub>2</sub>, sont délivrés chaque année par les pouvoirs publics par virement sur un compte de l'exploitant sur le registre national – en France, Seringas, tenu par la Caisse des dépôts – au plus tard au 28 février de l'année considérée. Chaque année, le compte de l'exploitant est donc augmenté de la fraction annuelle des quotas alloués pour la période en cours.

En fin d'année, l'exploitant doit réaliser le bilan de ses émissions de GES,

et faire vérifier celles-ci par un vérificateur externe agréé. Il doit ensuite envoyer la déclaration de ses émissions avant le 15 février n+1 puis restituer, avant le 30 avril n+1, les quotas correspondant aux émissions de GES consommées et déclarées. Si les quotas restitués ne correspondent pas aux émissions, *i.e.* les émissions ont été plus importantes que les quotas restitués, alors l'exploitant est mis en demeure de conformité sous 1 mois. Si dans ce temps il n'a pu régulariser sa situation, une amende de 100 € par tonne de CO<sub>2</sub> non restituée lui est imputée. Elle ne le libère pas de son obligation de se mettre en conformité et de restituer l'ensemble des quotas correspondant à ses émissions. Si les émissions annuelles sont inférieures aux quotas alloués en début de période, les quotas non utilisés sont reportables l'année suivante.

Le PNAQ fait partie des actions mises en place par l'Union européenne suite au Protocole du Kyoto pour permettre d'atteindre les objectifs de réduction des émissions de GES qui y ont été fixées.

III Lorsque l'entreprise est en mesure de prévoir de manière fiable qu'elle sera en situation d'excédent net de quotas sur la durée résiduelle du plan, le passif des quotas doit être évalué en retenant une valeur nulle pour les quotas à restituer qui seront issus des excédents ainsi identifiés et à la valeur de marché pour le solde.

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 – permettant de limiter le montant du passif éventuellement à comptabiliser – doit être documentée et fondée sur des éléments vérifiables (arrêts d'activité prévus dans le cadre des programmes pluriannuels de maintenance, résultats d'actions techniques de réduction des émissions dont la fiabilité est éprouvée...).

Il est également indiqué que le passif doit être revu et donner lieu à la comptabilisation d'un « changement d'estimation » dans les situations suivantes :

- modification des estimations futures de gaz à effet de serre et/ou des allocations sur la durée résiduelle du plan, ayant un impact sur la détermination des excédents nets sur la durée résiduelle de plan pris en compte pour évaluer le passif de quotas à restituer à la clôture ;

- entreprise devenant capable, ou cessant d'être en mesure, d'estimer de manière fiable les émissions futures sur la durée résiduelle du plan : celle-ci doit obligatoirement changer de modalités d'évaluation du passif de « quotas à restituer » à la clôture (« approche annuelle » / « approche pluriannuelle »).

## Les nouvelles modalités de reprise du compte « 489 – quotas alloués par l'Etat »

La recommandation précise 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. Le passif doit donc être 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 plan.

La recommandation précise par ailleurs, que même s'ils sont excédentaires à la clôture, les quotas délivrés gratuitement par l'Etat ne peuvent pas donner lieu à la constatation d'une dépréciation. Seuls les quotas acquis et excédentaires à la clôture doivent faire l'objet d'un test de dépréciation qui pourra conduire à une charge comptabilisée en résultat.

## Détermination de la date de comptabilisation et d'évaluation des quotas

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. Celle-ci doit normalement intervenir au plus tard le 28 février de chaque année. Dans ce contexte, la recommandation précise 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.

## Les informations à communiquer en annexe des comptes

La recommandation précise les informations à communiquer en annexe, en complément de celles requises par l'avis du Comité d'urgence :

- les hypothèses de détermination des excédents futurs, lorsque l'entreprise tient compte pour l'évaluation du passif de « quotas à restituer » d'excédents sur la durée résiduelle du plan (actions techniques planifiées de réduction des émissions, arrêts d'activité programmés...);
- toute information pertinente sur la gestion du risque CO<sub>2</sub>.

## Conclusion

Cette nouvelle recommandation n° 2009-R-02 apporte des précisions à l'avis 2004-C du 23 mars 2004 sur les traitements comptables des quotas d'émission de GES. De plus, elle mentionne que l'IASB<sup>(3)</sup> prévoit la publication d'une norme sur le sujet en 2010. Par ailleurs, il est intéressant de signaler que pour les premier et second PNAQ, les quotas d'émissions de GES ont été alloués gratuitement par l'Etat aux entreprises. Les traitements comptables préconisés par le CNC prennent en compte cette particularité. Pour les périodes suivantes, bien que le débat ne soit pas encore clos, les conditions d'attribution des quotas de GES pourraient changer, et devenir payants. Une telle mesure pourrait avoir un impact financier significatif pour les entreprises et conduirait à revoir les traitements comptables à appliquer pour les quotas d'émissions de GES. ■

## Notes :

1. Conseil National de la Comptabilité.
2. International Accounting Standards.
3. International Accounting Standard Board.



Département Environnement  
et Développement Durable  
1, cours Valmy  
92923 Paris La Défense Cedex

Téléphone : +33 (0)1 55 68 68 68  
Télécopie : +33 (0)1 55 68 78 43  
Email : parnaud@kpmg.fr ou agarans@kpmg.fr