

COMPTES ANNUELS

Autorisation environnementale – Promesse de bail emphytéotique – Obligation de démantèlement – Obligation de remise en état du site – Provision – Fait générateur – Modalités de comptabilisation – Modalités d'évaluation

(EC 2025-21)

Une société X a obtenu une autorisation environnementale préfectorale, lui permettant de construire et d'exploiter une centrale hydro-électrique. Cette autorisation stipule notamment :

- qu'elle est accordée pour une durée de 35 ans ;
- qu'elle peut être renouvelée sur demande adressée à la préfecture dans les conditions de délai, de forme et de contenu définies à l'article R.181-49 du code de l'environnement ;
- qu'à son échéance, la société X doit procéder au démantèlement de l'installation et à la remise en état du site. Il en est de même si la société X met fin à l'exploitation de la centrale préalablement à l'échéance de l'autorisation.

Par ailleurs, la société X a conclu une promesse de bail emphytéotique avec la commune propriétaire des parcelles de terrain sur lesquelles la centrale est construite et exploitée. Ce contrat prévoit notamment les éléments suivants :

- La durée du bail est fixée à 45 ans, renouvelable pour deux périodes successives de 20 ans, chacune sur demande écrite et expresse, notifiée par la société X à la commune propriétaire du terrain plusieurs mois avant l'échéance ;
- Aucune prorogation ou reconduction conventionnelle ne pourra conduire à ce que la durée totale du bail excède 99 ans ;
- À l'issue du bail, la société X s'engage à assurer le démantèlement de l'installation et la remise en état du site.

La construction de la centrale a commencé en 2023 et sa mise en service est intervenue en 2024.

Questions :

Dans les comptes annuels de la société X :

- Faut-il comptabiliser une provision au titre de l'obligation de démantèlement et de remise en état du site ?
- Dans l'affirmative, quelles en sont les modalités de comptabilisation et d'évaluation ?

*

Rappel des textes applicables

Règlement ANC n° 2014-03 relatif au Plan comptable général

Art. 122-5 :

« Les changements d'estimation résultent soit :

- d'un changement de circonstances sur lesquelles l'estimation était fondée ;
- de nouvelles informations ou ;
- d'une meilleure expérience.

Les changements d'estimation n'ont un effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs.

L'incidence du changement sur 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.

Les changements d'estimations ne constituent pas des corrections d'erreur sauf si les estimations antérieures étaient fondées sur des données elles-mêmes manifestement erronées sur la base des informations disponibles à l'époque.

[...] »

Art. 213-8 :

« Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué de :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ;
- de tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

[...]

• de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel elle est située, en contrepartie de l'obligation encourue, soit lors de l'acquisition, soit en cours d'utilisation de l'immobilisation pendant une période donnée à des fins autres que de produire des éléments de stocks. Dans les comptes individuels, ces coûts font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que le mode.

[...]

IR3 – Modalités d'application : Provision pour démantèlement, enlèvement ou remise en état de site – Avis CU n° 2005-H du 6 décembre 2005 relatif à la comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site dans les comptes individuels

Ce coût est la contrepartie de la provision constatée au passif et constituée en application des dispositions de l'article 321-1 et décrite au § 5.9 de l'annexe de l'avis n° 2000-01 du 20 avril 2000 du CNC.

L'obligation de constater un passif résulte de la loi, d'un règlement ou de l'engagement volontaire et affiché de l'entité (cf. Titre III, Chapitre II, Section 5). »

Art. 214-13 :

« L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation.

L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement établi en fonction de la durée et du mode d'amortissement propres à chaque actif amortissable, tels qu'ils sont déterminés par l'entité.

Les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques doivent être amortis de la même manière.

Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Il est défini, soit en termes d'unités de temps, soit en termes d'unités d'œuvre. Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté.

[...] »

Art. 321-1 :

« 1. Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe.

2. Cette obligation peut être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicités qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités.

3. Le tiers peut être une personne physique ou morale, déterminable ou non. »

Art. 321-2 :

« L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers. »

Art. 322-2 :

« À la clôture de l'exercice, un passif est comptabilisé si l'obligation existe à cette date et s'il est probable ou certain, à la date d'établissement des comptes, qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de clôture. »

Art. 322-4 :

« Un passif n'est pas comptabilisé dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Estimation du passif – Avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000 relatif aux passifs :

[...]

Dans le cas exceptionnel où aucune évaluation fiable ne peut être réalisée, une provision pour risques et charges ne peut pas être comptabilisée. Une information en annexe est alors fournie.

Une telle situation peut, par exemple, se présenter lorsque l'entité a provoqué une catastrophe, avant la date de clôture, mais n'est pas en mesure, à la date d'établissement des comptes, d'estimer le coût de la remise en état qui lui incombe car elle n'en connaît pas les modalités techniques. »

Art. 832-14 :

« Provisions significatives

Pour les risques et charges provisionnés pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- 1. la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;*

2. les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si cela s'avère nécessaire pour donner une information adéquate, les principales hypothèses retenues sur les événements futurs pris en compte pour l'estimation ;
3. le montant de tout remboursement attendu en indiquant, le cas échéant, le montant de l'actif comptabilisé pour celui-ci.

[...] »

Avis CU n° 2005-H du 6 décembre 2005 relatif à la comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site (repris dans le Recueil des normes comptables françaises de l'ANC – Version en vigueur au 1^{er} janvier 2025) :

« 1 – Textes applicables

- *Coût d'acquisition* : art. 213-8
- *Passif* : art. 321-1/1
- *Obligation – dégradation immédiate/progressive* : § 5.9 de l'annexe de l'avis n° 2000-01 du 20 avril 2000
« L'obligation résulte de la loi, d'un règlement ou de l'engagement volontaire et affiché de l'entité. Deux situations sont à distinguer selon que la dégradation est immédiate, ou progressive avec l'exploitation du site.
 - Dégradation immédiate (obligation de démantèlement d'une plate-forme pétrolière ou d'une centrale nucléaire ; obligation de décontamination) : Dès la réalisation de l'installation, l'obligation existe et la sortie de ressources est inéluctable. Un passif doit donc être constaté en contrepartie d'une charge dès la réalisation de l'installation ; le cas échéant, un actif est constaté pour ce montant conformément aux règles de comptabilisation des actifs.
 - Dégradation progressive (exploitation d'une carrière) : La sortie de ressources est liée à la dégradation du site au fur et à mesure de son exploitation.

[...]

2 - Champ d'application

[...]

Deux situations sont à distinguer selon que la dégradation relative à l'exploitation du site est immédiate ou progressive.

2.1 - Distinction dégradation immédiate/dégradation progressive

La comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site à l'actif en contrepartie de la constatation de la provision au passif n'est requise qu'en cas de dégradation immédiate. En effet, **dès la réalisation de l'installation, du fait même de la construction ou de la mise en service, l'obligation existe et la sortie de ressources est inéluctable, quel que soit le niveau d'exploitation de l'installation ou du site concerné.**

[...]

3 – Evaluation

3.1 - Évaluation initiale

Comme indiqué ci-dessus, conformément à l'article 213-8 « Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué de l'estimation initiale des coûts de **démantèlement, d'enlèvement et de restauration** du site sur lequel elle est située, en contrepartie de l'obligation encourue... »

Ainsi, à la date de comptabilisation initiale, le coût d'acquisition comprend un coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site, évalué dans les mêmes conditions que le passif dont il est la contrepartie, en application de l'article 323-2 : « Les provisions pour risques et charges sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation ». Il convient de retenir la meilleure estimation de la sortie de ressources attendue au titre du démantèlement, de l'enlèvement et la remise en état de site, prenant en compte l'ensemble des obligations incombant à l'entreprise à cette date en application des dispositions des articles 323-3, 323-6 et 323-7.

Ainsi, l'actif enregistré en contrepartie de la provision pour démantèlement, enlèvement et remise en état, est évalué de la même façon que le passif et comprend les coûts directement nécessaires à l'extinction de l'obligation. Il en sera ainsi, par exemple des coûts directement attribuables aux opérations de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site proprement dites qu'elles soient réalisées par l'entreprise elle-même ou par des prestataires externes, y compris les études préalables d'estimation de faisabilité et préparation. Le choix des méthodes de démantèlement ou de remise en état de site aura une incidence sur l'évaluation de la provision. Lorsque plusieurs méthodes sont possibles, l'entreprise doit retenir l'estimation résultant du scénario le plus probable. [...]

En cas de révision postérieure du montant estimé, le changement est pris en compte de manière prospective (cf. 3.4).

[...]

3.3 - Actualisation

Lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actualisée des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour éteindre l'obligation.

Il en résulte qu'en raison de l'échéance de décaissements de ressources qui peut être à long terme, les provisions pour démantèlement, enlèvement et remise en état de site doivent être actualisées (Cf. 6.1).

(i) Détermination du taux d'actualisation

Le taux d'actualisation doit être un taux avant impôts reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à ce passif. Le taux d'actualisation ne doit pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.

A la date de première comptabilisation, la durée de référence du taux est celle correspondant aux dates auxquelles les décaissements auront lieu, c'est à dire celle qui sépare, selon les cas, la date de construction ou de mise en service de l'actif, des opérations de démantèlement, enlèvement et de remise en état (en plusieurs phases éventuellement).

Les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent sont effectuées par rapport à un taux sans risque de type obligations d'Etat. Les risques inhérents au passif, sont soit inclus dans le taux, soit pris en compte pour estimer le montant des décaissements futurs, par exemple en probabilisant différents scénarios de prix et/ou d'échéanciers de décaissement.

(ii) Détermination des décaissements futurs

Les montants des décaissements tels qu'ils auront lieu au terme de l'utilisation ou de la durée de vie de l'actif seront fonction de :

- l'évolution de la législation sur les démantèlements et les remises en état de site,

- l'évolution de la technologie et des techniques employées, des coûts de la main d'œuvre et des matières utilisées et
- du délai estimé après la date de fin d'utilisation de l'immobilisation corporelle pour effectuer les opérations effectives de démantèlement.

En cas d'actualisation, les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site pris en compte dans l'évaluation de la provision sont ceux estimés aux dates de décaissement prévues et aux conditions économiques à cette même date. De ce fait, il est nécessaire d'estimer les évolutions de coûts, entre les coûts tels qu'ils peuvent être actuellement déterminés et les coûts aux dates de décaissement s'agissant d'obligations à long terme. Cette estimation nécessitera le plus souvent de prendre une hypothèse d'évolution des coûts (taux d'inflation à long terme par exemple).

[...]

3.4 - Changements d'estimation

La variation du montant estimé du passif relatif au démantèlement, à l'enlèvement ou à la remise en état de site a pour contrepartie la modification du montant de l'actif concerné (montant de l'actif immobilisé y compris les éléments du coût représentatifs des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état). Les variations de l'évaluation d'un passif existant relatif au démantèlement ou à la remise en état de site qui résultent :

- des variations de l'échéancier (si la provision est évaluée sur une base actualisée) ou,
- des variations du montant estimé de ressources nécessaires pour éteindre l'obligation à la date de décaissement (y compris les effets d'un changement d'estimation de l'augmentation des prix si la provision est évaluée sur une base actualisée) ou,
- d'une variation de taux d'actualisation (si la provision est évaluée sur une base actualisée), doivent être ajoutées ou déduites du coût de l'actif concerné (i.e. actif sous-jacent et actif de démantèlement) dans la période où intervient le changement d'estimation. Si l'ajustement conduit à une augmentation de la valeur nette comptable de l'actif concerné, cela peut constituer un indice de perte de valeur, devant donner lieu à la réalisation d'un test de dépréciation. Si la valeur actuelle est inférieure à la valeur comptable, l'entreprise doit constater une dépréciation. Le montant amortissable de l'actif ainsi modifié (à la hausse ou à la baisse) est amorti de manière prospective en fonction de sa durée d'utilisation. Par conséquent, une fois que l'actif correspondant a atteint le terme de son utilisation, toutes les variations ultérieures du passif doivent être comptabilisées en résultat au fur et à mesure qu'elles se produisent.

[...]

5.3 - Informations à donner en annexe cf. livre III chapitre III

Informations requises concernant la provision pour coût de démantèlement :

- Informations quantitatives : augmentation au cours de l'exercice du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification du taux d'actualisation
- Informations qualitatives : brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques en résultant ; indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties ; principales hypothèses retenues concernant des événements futurs ; en cas d'actualisation des provisions, mention de l'hypothèse retenue en matière de taux d'actualisation ; montant de tout remboursement attendu, en indiquant le montant de la créance qui a été comptabilisée pour ce remboursement attendu.

Informations requises concernant les passifs éventuels

Rappel des informations requises concernant les immobilisations corporelles

Information sur la méthode comptable retenue pour les coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de sites.

[...]

6 - Dispositions transitoires et mesures de première application

6.1 - Dispositions transitoires relatives à l'actualisation

En raison des conséquences fiscales résultant de la première application, les entreprises ont demandé à la Direction de la législation fiscale d'envisager des mesures d'étalement de l'écart imposable. Ces mesures ainsi que les modalités de détermination du taux d'actualisation sont en cours d'examen par le groupe « actualisation » avec la DLF.

Pour ces différents motifs, le Comité décide de reporter la date d'application obligatoire de l'actualisation.

[...] »

Réponse de la Commission des études comptables

Sur la base des informations communiquées, la Commission relève que :

- la société a obtenu une autorisation environnementale préfectorale d'une durée de 35 ans pour la création et l'exploitation d'une centrale hydro-électrique, assortie d'une clause de démantèlement et de remise en état de site à l'issue de l'exploitation ;
- cette autorisation peut faire l'objet d'un renouvellement sur demande adressée à la préfecture dans les délais fixés par le code de l'environnement ;
- le terrain sur lequel est exploitée la centrale n'appartient pas à la société, et fait l'objet d'une promesse de bail emphytéotique conclue par cette dernière avec la commune, qui prévoit également une obligation de démantèlement et de remise en état de site à l'issue du bail, dont la durée est de 45 ans ;
- la promesse de bail emphytéotique prévoit la possibilité d'un renouvellement du bail pour deux périodes successives de 20 ans chacune sur demande expresse de la société notifiée au propriétaire dans les délais contractuels ;
- la construction de la centrale a commencé en 2023 et sa mise en service est intervenue en 2024.

Fait générateur de la comptabilisation de la provision pour démantèlement et pour remise en état de site

La Commission constate que la société est soumise à une obligation contractuelle de démantèlement et de remise en état de site aussi bien en vertu de l'autorisation environnementale que du bail emphytéotique précités.

Dans ce cadre, en application des articles 321-1 et 322-1 du PCG, et de l'avis CU n° 2005-H du 6 décembre 2005 repris dans le recueil des normes comptables, la Commission rappelle que les coûts futurs de démantèlement et de remise en état de site font l'objet d'une provision comptabilisée dès l'origine en cas de dégradation immédiate, puisque l'obligation naît dès la réalisation des installations devant ultérieurement être démantelées et entraînant la remise en état du site.

Au cas d'espèce, la Commission constate que la construction et l'exploitation de la centrale par la société impliquent une dégradation immédiate du site, dans la mesure où elle est induite du fait même de la construction de l'installation indépendamment du niveau d'activité attendu.

En conséquence, la Commission estime que le fait générateur de la comptabilisation de la provision pour démantèlement et pour remise en état de site correspond à la date à laquelle la construction de la centrale commence à entraîner une dégradation effective du site, sans attendre sa mise en service.

A cet égard, la Commission considère qu'au cas d'espèce, les possibilités de renouvellement de l'autorisation environnementale et du bail emphytéotique ne font pas obstacle à la comptabilisation de cette provision.

En effet, ces renouvellements, qui ne sont pas sous le contrôle exclusif de la société, portent sur une centrale dont l'exploitation est limitée dans le temps, et sur un terrain dont la société n'est pas propriétaire.

Dès lors, il apparaît que la sortie de ressources générée par les coûts de démantèlement et de remise en état de site est inéluctable en dépit de l'incertitude relative à la date du démantèlement.

Modalités de comptabilisation et d'évaluation initiales

La Commission rappelle qu'en application de l'article 213-8 du PCG, l'estimation initiale des coûts de démantèlement et de remise en état du site sur lequel l'installation est située, fait partie du coût d'acquisition de l'immobilisation corporelle sous-jacente. Cet actif constitue ainsi la contrepartie de la provision comptabilisée au passif du bilan à ce titre.

En application du paragraphe 3.1 de l'avis CU n°2005-H, à son entrée dans le patrimoine de la société, le montant de l'actif relatif aux coûts de démantèlement et de remise en état du site doit être déterminé dans les mêmes conditions que la provision dont il est la contrepartie.

Ainsi, conformément à l'article 322-2 du PCG, l'estimation de ces coûts doit refléter la sortie de ressources attendue pour éteindre l'obligation de la société. Celle-ci peut recourir à cet effet à toutes les informations fiables dont elle a connaissance, tels que des rapports d'experts ou des devis auprès de sociétés spécialisées.

En outre, la Commission relève que le paragraphe 3.3 de l'avis CU n°2005-H prévoit que l'évaluation initiale du montant de la provision correspond à la valeur actualisée des dépenses attendues et nécessaires pour éteindre l'obligation, dès lors que l'effet de la valeur temps de l'argent est considéré comme significatif.

Dès lors, au cas présent, compte tenu de la durée longue d'exploitation de l'installation et afin de mieux représenter la réalité financière, la Commission préconise de prendre en compte l'effet d'actualisation dans l'estimation initiale des coûts de démantèlement et de remise en état de site.

La Commission souligne enfin qu'en application de l'article 322-4 du PCG, seul un contexte exceptionnel pourrait justifier l'absence de comptabilisation de la provision et de l'actif correspondant.

Modalités de comptabilisation et d'évaluation ultérieures

Amortissement des coûts de démantèlement et de remise en état de site

Tel que prévu à l'article 213-8 du PCG, la Commission rappelle que les coûts de démantèlement et de remise en état inscrits à l'actif du bilan font l'objet d'un plan d'amortissement propre.

Au cas d'espèce, en application de l'article 214-13 du PCG, la Commission estime que la durée d'amortissement à retenir doit correspondre à la durée d'utilisation de l'installation, c'est-à-dire à la durée la plus courte entre :

- la durée de l'autorisation environnementale préfectorale en tenant compte de son renouvellement s'il est jugé probable ;
- la durée du bail emphytéotique en tenant compte de son renouvellement s'il est jugé probable ;
- la durée de vie de la centrale.

Changement d'estimation du montant de la provision pour démantèlement et remise en état de site

Conformément aux dispositions de l'article 122-5 du PCG et de l'avis CU n°2005-H (paragraphes 3.1 et 3.4), la Commission souligne que l'estimation initiale de la provision fait l'objet d'une révision ultérieure, notamment en cas de variation du montant estimé des dépenses nécessaires pour éteindre l'obligation, de leur échéancier, ou encore du taux d'actualisation retenu.

Le cas échéant, la variation du montant estimé de la provision est comptabilisée de manière prospective par la contrepartie du montant de l'actif correspondant, entraînant ainsi la révision prospective de son plan d'amortissement.

Information dans l'annexe

La Commission rappelle qu'une information doit être fournie dans l'annexe des comptes annuels, dès lors que la provision est significative, selon les dispositions de l'article 832-14 du PCG et de l'avis CU n° 2005-H (paragraphe 5.3).