

## COMPTES ANNUELS

### **Exploitation de carrières - Autorisation administrative - Mesures de compensation - Mesures de suivi – Traitement comptable**

#### **(EC 2025-01)**

Une société exerce une activité d'exploitation de carrières.

Dans le cadre de la poursuite de cette exploitation, la société a obtenu en 2024 une nouvelle autorisation préfectorale, d'une durée de 30 ans, permettant de continuer l'exploitation à compter de 2028. Cette autorisation constitue ainsi l'extension d'une précédente autorisation conclue en 2010 pour une durée de 18 ans.

Pour la première fois, la nouvelle autorisation préfectorale conclue en 2024 indique que la société doit mettre en œuvre des mesures de compensation faisant suite à des analyses d'impacts sur la biodiversité (restauration de prairies, plantation de haies, reconstitution de massifs boisés...).

Les travaux liés à ces mesures de compensation seront effectués sur les années 2025, 2026 et 2027, soit avant la date de début de la nouvelle autorisation d'exploitation, sur des sites précis dont la société n'est ni propriétaire, ni exploitante.

Par ailleurs, selon les termes de l'autorisation, les mesures de compensation doivent faire l'objet de mesures de suivi, à réaliser par la société avec l'intervention de botanistes et de techniciens spécialisés, à intervalles réguliers et selon des fréquences définies.

Ces mesures de suivi devront donner lieu à des comptes rendus précis après chaque intervention, et des mesures correctives pourront être préconisées si nécessaire.

#### Question :

Dans les comptes annuels de la société, quel est le traitement comptable des coûts liés aux mesures de compensation et aux mesures de suivi prévues par l'autorisation préfectorale ?

\*\*\*  
\*

#### **Rappel des textes applicables**

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

##### **Art. 211-1 :**

*« Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'évènements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs. »*

## Commission des études comptables

### Art. 211-2 :

« L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité.

### **IR 3 – Modalités d'application : notion d'avantage économique futur**

*L'assurance que les avantages économiques futurs iront à l'entreprise n'existe que lorsque l'entreprise reçoit les avantages attachés à cet actif et assume les risques associés. »*

### Art. 212-1 :

« Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock est comptabilisé à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants ou pour les entités qui appliquent le règlement ANC n° 2018 06, que l'entité bénéficiera d'un potentiel lui permettant de fournir des biens ou services à des tiers conformément à sa mission ou à son objet ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante, y compris, par différence et à titre d'exception, lorsqu'une évaluation directe n'est pas possible, selon les dispositions de l'article 213-7. »

### Art. 211-5 :

« Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.

Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif,
- ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations. »

### Art. 213-22 :

« Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle acquise séparément 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, et
- de tous les coûts directement attribuables à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée.

[...] »

### Art. 214-14 :

« Le plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. Toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques attendus, entraîne la révision prospective du plan d'amortissement.

[...] ».

### 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.

## Commission des études comptables

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 explicites 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. 322-1 :

« À l'exception des cas prévus aux articles 322-4 et 322-13, un passif est comptabilisé lorsque l'entité a une obligation à l'égard d'un tiers, et qu'il est probable ou certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. »

### 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. »

### Réponse de la Commission des études comptables EC 2019-06 publiée dans le bulletin CNCC n°194 de juin 2019 (p.375)

« [...] »

#### Réponse de la Commission des études comptables

La Commission n'a pas examiné l'ensemble des contrats évoqués dans le rappel de la question. La réponse donnée ci-après est fournie dans le cadre du contrat de concession du port signée en 2018 par la société X avec la ville de V pour une durée de 18 ans. La collectivité publique fait payer au nouveau délégataire, la société X, un « droit d'entrée » correspondant aux investissements portuaires réalisés par la collectivité et dont le délégataire doit assurer l'exploitation, et met à sa charge, après la signature du contrat, la réalisation de travaux de gros entretien importants.

Au cas particulier, la Commission estime que :

- le contrat de concession remplit les conditions d'un actif car il s'agit d'un élément identifiable ayant une valeur économique positive pour la société X ;
- le contrat constitue une immobilisation incorporelle car il n'a pas de substance physique ;
- la condition d'identifiabilité requise par l'article 211-5 du Plan comptable général pour les immobilisations incorporelles est remplie puisque le contrat est séparable et l'immobilisation incorporelle résulte de droits contractuels ;
- enfin, les critères de comptabilisation prévus par l'article 212-1 du Plan comptable général existent. Au cas particulier la société X bénéficiera des avantages économiques résultant du contrat et le coût du contrat peut être déterminé avec une fiabilité suffisante.

Le coût global d'acquisition du contrat de concession à porter à l'actif au poste d'immobilisation incorporelle comprend, d'une part, le droit d'entrée tel qu'il est défini par le contrat de concession et, d'autre part, la contrepartie du passif comptabilisé à la signature du contrat au titre de l'obligation de

## Commission des études comptables

*réaliser des travaux de gros entretien après la signature du contrat. Ce coût global s'analyse comme le prix payé par le concessionnaire pour acquérir les droits conférés par le contrat.*

*Compte tenu de ces éléments, la Commission estime qu'il convient de comptabiliser un passif au commencement du contrat en contrepartie de la constatation d'une immobilisation incorporelle, sous réserve qu'une évaluation fiable des travaux de gros entretien soit réalisable. L'immobilisation incorporelle ainsi constituée est amortie sur la durée du contrat.*

[...] »

### Réponse de la Commission des études comptables

#### Comptabilisation initiale des mesures de compensation

En premier lieu, la Commission relève que l'autorisation préfectorale répond à la définition d'une immobilisation incorporelle au sens de l'article 211-5 du PCG et satisfait aux conditions de son inscription à l'actif prévues à l'article 212-1.

En effet, et par référence à l'analyse retenue dans sa réponse EC 2019-06 précitée, la Commission observe que l'autorisation constitue un élément identifiable, qui confère à la société des droits contractuels, sans substance physique, et qui permettra à la société de générer des avantages économiques futurs.

La Commission constate par ailleurs que cette autorisation, qui a été conclue en 2024 :

- est valable pour 30 ans à compter de la date de sa notification ;
- vaut pour une exploitation de la carrière à compter de 2028, en tant que renouvellement de la précédente autorisation accordée en 2010 pour une durée de 18 ans ;
- inclut notamment une obligation de mise en œuvre de mesures de compensation environnementale.

Au regard de ces éléments, la Commission constate que la société dispose d'un délai de 3 ans à compter de la date de notification de l'autorisation préfectorale pour réaliser et mettre en œuvre les mesures de compensation environnementale.

C'est sous cette condition que la société serait maintenue dans son droit d'exploiter la carrière, au-delà de 2028. D'ailleurs, vous précisez que la société prévoit de réaliser les investissements nécessaires à ce titre au cours des années 2025, 2026 et 2027, soit avant la date de début de la nouvelle autorisation d'exploitation de la carrière. La réalisation des mesures de compensation est ainsi représentative d'une condition indispensable à la prolongation du droit d'exploiter la carrière, au-delà de 2028.

La Commission souligne ensuite que les dépenses engagées sur chacune des mesures de compensation prévues dans l'autorisation ne répondent pas à la définition d'actifs distincts, dans la mesure où ces projets sont réalisés sur des sites précis dont la société n'est ni propriétaire, ni exploitante, et que la société n'en tirera aucun avantage économique direct, une fois ceux-ci réalisés.

Dès lors, la Commission considère que ces mesures de compensation n'auront pour seule et unique contrepartie que le droit d'exploiter ladite carrière, au-delà de 2028. Elles sont indissociables du droit d'exploitation futur au-delà de 2028, et la société pourrait être empêchée d'exploiter la carrière à compter de cette date si elle ne réalise pas ces investissements. Dans ce contexte, la Commission

## Commission des études comptables

estime que les dépenses qui seront engagées au titre des mesures de compensation concourront à l'affermissement du droit d'exploitation renouvelé

En conséquence, en application des articles 211-1, 211-2 et 213-22 du PCG, la Commission considère que ces dépenses constituent des coûts directement attribuables au droit d'exploitation de la carrière au-delà de 2028, qui sont nécessaires pour préparer ce droit d'exploitation en vue de son utilisation envisagée.

Elles sont ainsi à comptabiliser à l'actif du bilan, au fur et à mesure de l'engagement des dépenses, en tant que composante du coût du droit d'exploitation futur, c'est-à-dire du coût de l'autorisation renouvelée et effective à compter de 2028.

Ainsi, préalablement à la date à laquelle l'autorisation renouvelée sera effective, les dépenses engagées sont à comptabiliser parmi les immobilisations incorporelles en cours.

### Comptabilisation initiale des mesures de suivi

La Commission constate que l'obligation de compensation ne se limite pas à la seule réalisation des mesures de compensation, mais nécessitera également d'assurer le suivi de chaque obligation dans le temps, à intervalles et fréquences réguliers.

Ainsi, une fois les projets de compensation réalisés, la société, sera engagée à se conformer à l'ensemble des obligations prévues par l'autorisation préfectorale conclue en 2024, y compris celles d'assurer le suivi dans le temps des mesures de compensation.

Dès lors, la Commission estime qu'au fur et à mesure de la réalisation de chaque mesure de compensation, les dépenses à engager au titre de l'obligation de suivi ultérieur de la mesure réalisée devront faire l'objet d'une provision au passif du bilan en application des articles 321-1, 322-1 et 322-2 du PCG, dans la mesure où la société n'en tirera pas d'avantages directs.

Conformément à l'article 321-2, les montants provisionnés devront être évalués à hauteur de la meilleure estimation de la sortie de ressources attendue, i.e. de la meilleure estimation des coûts à engager pour assurer le suivi des mesures de compensation, en tenant compte de l'effet d'actualisation dans le cas où la valeur temps de l'argent serait significative.

Ces dépenses, étant indissociables du droit d'exploiter la carrière, constituent une composante du coût de ce droit et la provision devra alors être comptabilisée en contrepartie de l'immobilisation incorporelle ou le cas échéant de l'immobilisation incorporelle en cours, que représente ce droit.

S'agissant des éventuelles mesures correctives pouvant découler du suivi des mesures de compensation, la Commission considère qu'elles seront à apprécier, le temps venu, en tant que nouvelles obligations. Ainsi, toute nouvelle obligation qui ultérieurement découlerait d'une mesure corrective donnera lieu à la constatation d'une provision, pour un montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources attendue de cette mesure corrective, en contrepartie d'un ajustement du droit d'exploitation inscrit à l'actif du bilan.

### Evaluation ultérieure

Au regard du traitement comptable ultérieur, la Commission souligne que :

- le droit d'exploitation renouvelé comptabilisé en immobilisations incorporelles, dont le montant correspondra aux coûts encourus pour réaliser les projets de compensation et à la meilleure estimation de la sortie de ressources attendue au titre des mesures de suivi, sera amorti sur la

## Commission des études comptables

durée du nouveau droit d'exploitation, à compter de la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés, c'est-à-dire à compter de l'ouverture du droit renouvelé à exploiter la carrière en 2028 ;

- toute nouvelle obligation découlant d'une mesure corrective donnera lieu à la constatation d'un complément de provision, en contrepartie d'un ajustement du droit d'exploitation inscrit à l'actif du bilan ;
- toute variation ultérieure du montant de la provision pour suivi des mesures de compensation et le cas échéant de la provision pour mesures correctives aura pour contrepartie le montant de l'immobilisation incorporelle représentant le droit d'exploitation ;
- le cas échéant, toute modification de la base amortissable de l'immobilisation incorporelle donnera lieu à la modification prospective des amortissements constatés, en application de l'article 214-14 du PCG.