COMMISSION

RECOMMANDATION DE LA COMMISSION

du 30 mai 2001

concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes et rapports annuels des sociétés: inscription comptable, évaluation et publication d'informations

[notifiée sous le numéro C(2001) 1495]

(2001/453/CE)

LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

vu le traité instituant la Communauté européenne, et notamment son article 211,

vu la quatrième directive 78/660/CEE du Conseil du 25 juillet 1978 fondée sur l'article 54, paragraphe 3, point g), du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés ([1]), modifiée en dernier lieu par la directive 1999/60/CE ([2]),

vu la septième directive 83/349/CEE du Conseil du 13 juin 1983 fondée sur l'article 54, paragraphe 3, point g), du traité concernant les comptes consolidés ([3]), modifiée en dernier lieu par la directive 90/605/CEE ([4]),

considérant ce qui suit:

(1) En 1992, la Commission a publié son cinquième programme de politique et d'action en matière d'environnement, intitulé «Vers un développement soutenable» [COM(92) 23] ([5]). Parmi toute une gamme de propositions ayant trait à la protection de l'environnement, ce programme proposait une initiative communautaire dans le domaine de la comptabilité, laquelle porterait en priorité sur les modalités selon lesquelles les sociétés divulguent les informations concernant les aspects financiers liés à l'environnement. Consacrer une plus grande attention aux aspects financiers pourrait, en effet, contribuer à atteindre plus facilement les objectifs du programme. En assurant la prise en compte des dépenses et risques liés à l'environnement, il est probable que les sociétés porteraient une attention accrue aux questions d'environnement. En 2001, la Commission a adopté une communication relative au sixième programme d'action pour l'environnement [COM(2001) 31 final du 24 janvier 2001].

(2) Le traité d'Amsterdam reconnaît que l'intégration des exigences de la protection de l'environnement dans les autres politiques est un des éléments clés de la promotion du développement durable (article 6 du traité CE). En vue de réaliser cet objectif, le Conseil européen de Cardiff a approuvé une stratégie d'intégration des objectifs environnementaux dans toutes les politiques et actions communautaires. Cette stratégie a été confirmée et élaborée plus en détail par le Conseil européen de Vienne, qui a invité le Conseil «Marché intérieur» à examiner les moyens de parvenir à cette intégration dans ce domaine.

(3) En 1999, la Commission a adopté une communication intitulée «Le marché unique et l'environnement» [COM(1999) 263 du 8 juin 1999], dont l'objectif est de faire en sorte que les politiques en matière d'environnement et de marché unique se soutiennent et se renforcent mutuellement tout en développant des synergies positives entre elles. Cette communication énumère un certain nombre de domaines d'action relevant du marché unique dans lesquels la Commission s'efforcera d'intégrer plus étroitement la politique en matière d'environnement et elle propose une série d'autres mesures, en particulier la publication d'une recommandation sur le traitement des aspects environnementaux dans l'information financière. Cette recommandation s'inscrit également dans le droit fil du document de novembre 1995 du Forum consultatif de la comptabilité, consacré à la question de l'intégration des considérations environnementales dans l'information financière (document XV/6004/94).

(4) L'absence de règles explicites a contribué à créer une situation dans laquelle les différentes parties prenantes, autorités de réglementation, investisseurs, analystes financiers et publics en général, sont susceptibles de considérer les informations environnementales divulguées par les sociétés comme inadéquates ou peu fiables. Les investisseurs doivent savoir comment les sociétés traitent les problèmes d'environnement. Les autorités de réglementation ont intérêt à contrôler l'application des réglementations sur l'environnement et les coûts associés. On constate cependant qu'il est encore peu fréquent que les sociétés publient volontairement des données environnementales dans leurs comptes et rapports annuels, même si l'impression générale est que les entreprises sont de plus en plus souvent confrontées à des problèmes de coûts environnementaux, qu'il s'agisse de la prévention de la pollution, d'équipements de dépollution ou de systèmes de contrôle et de traitement des déchets, en particulier les entreprises appartenant à des secteurs ayant un impact significatif sur l'environnement.

([1]) JO L 222 du 14.8.1978, p. 11.
([2]) JO L 162 du 26.6.1999, p. 65.
([3]) JO L 193 du 18.7.1983, p. 1.
([4]) JO L 317 du 16.11.1990, p. 60.
([5]) JO C 138 du 17.5.1993. Programme modifié en dernier lieu par la décision nº 2179/98/CE du Parlement européen et du Conseil du 24 septembre 1998 (JO L 275 du 10.10.1998).

(5) Du fait de l'inexistence de lignes directrices harmonisées faisant autorité en matière d'intégration des questions d'environnement dans l'information financière, il est difficile de faire des comparaisons entre sociétés. Lorsque les sociétés publient des données environnementales, on constate souvent que la valeur de ces informations est pour le moins relativisée par l'absence d'un corps de règles de divulgation connues et acceptées qui inclurait les définitions et concepts nécessaires pour le traitement des questions d'environnement. Les informations sont souvent publiées selon des modalités non harmonisées qui varient fortement selon les sociétés et/ou les exercices comptables, alors qu'elles devraient être présentées de manière intégrée et cohérente dans les comptes et le rapport annuel.

(6) Les coûts de la collecte et de la publication des informations environnementales ainsi que le caractère confidentiel ou sensible qui peut leur être associé dans certains cas sont autant de facteurs dissuasifs pour la divulgation de ce type de données dans les états financiers des entreprises. En dépit de ces obstacles, il n'en est pas moins nécessaire d'encourager la divulgation d'informations environnementales. Les utilisateurs des états financiers doivent être informés de l'incidence des risques et charges environnementaux sur la situation financière d'une société, de son approche des questions d'environnement et de ses performances dans ce domaine, dans la mesure où ces éléments pourraient avoir des conséquences sur la situation financière de la société.

(7) Même si la législation communautaire en matière d'information financière ne traite pas explicitement des questions d'environnement, les principes généraux et dispositions édictés par les quatrième et septième directives sur le droit des sociétés (78/660/CEE et 83/349/CEE) sont applicables.

(8) Dans le cadre de sa stratégie en matière de comptabilité mise en place en 1995 [1] la Commission s'efforce d'intégrer les travaux d'harmonisation comptable européens dans le contexte plus large de l'harmonisation comptable internationale. C'est ainsi que la Commission a apporté son soutien aux travaux du Comité international des normes comptables (IASC), qui s'est fixé pour objectif le développement d'un noyau fondamental de normes comptables internationales de haut niveau (IAS). La Commission s'emploiera activement à préserver la cohérence entre la réglementation de l'Unon européenne en matière d'information financière et les normes comptables internationales développées par l'IASC.

(9) L'IASC a publié plusieurs normes comptables internationales contenant des règles et principes comptables adaptés au traitement des questions environnementales. II n'existe toutefois que peu d'indications se rapportant directement à ces questions et aucune norme comptable internationale qui leur soit exclusivement consacrée.

(10) La présente recommandation a été élaborée en vue de soutenir les politiques liées au marché unique et de faire en sorte que les utilisateurs des états financiers puissent recevoir des informations comparables et pertinentes sur les questions d'environnement, ce qui ne pourra que renforcer l'efficacité des actions communautaires dans le domaine de la protection de l'environnement. La Commission est d'avis qu'il existe un besoin réel de parvenir à une plus grande harmonisation en ce qui concerne la nature de ce qui doit être divulgué, dans les comptes et rapports annuels des sociétés de l'Union européenne, sur les questions liées à l'environnement. Il convient également d'accroître la quantité, la transparence et la comparabilité des données environnementales contenues dans ces comptes et rapports annuels. Pour réaliser ces objectifs, et compte tenu de l'importance croissante qui est attachée aux questions d'environnement dans l'Union européenne, la Commission se propose de clarifier les règles existantes et de fournir des orientations plus spécifiques sur les problèmes d'inscription comptable, d'évaluation et de divulgation d'informations que posent les aspects environnementaux au niveau de leur prise en compte dans les comptes et rapports annuels des sociétés.

(11) La présente recommandation reconnaît que, progressivement, un nombre croissant de sociétés en sont venues à publier des rapports séparés portant sur les questions environnementales, en particulier parmi les entreprises opérant dans des secteurs ayant une incidence significative sur l'environnement. La présente recommandation n'a pas pour objet de mettre en lumière les raisons expliquant cette tendance. Toutefois, elle constate que les divers groupes de parties prenantes ont des besoins d'informations qui leur sont propres, avec parfois des priorités différentes. La publication de rapports environnementaux séparés répond aux besoins d'informations des groupes de parties prenantes qui n'ont été que partiellement satisfaits par l'information fournie dans les comptes et rapports annuels des sociétés. L'objectif recherché doit donc être d'introduire une plus grande homogénéité, une meilleure cohérence et une association plus étroite entre les rapports environnementaux séparés, d'une part, et les comptes et rapports annuels, d'autre part. L'objet de la présente recommandation est de poursuivre cet objectif en assurant que des données environnementales soient incorporées aux comptes et rapports annuels selon des modalités qui complètent l'information fournie dans les rapports environnementaux séparés, plus détaillés et au champ plus large.

(12) La publication d'informations appropriées est considérée comme un élément clé qui favorise la transparence de l'information. Les informations publiées sont appropriées lorsqu'elles influencent la compréhension des états financiers par l'utilisateur. La présente recommandation n'est pas destinée à imposer des obligations fastidieuses injustifiées aux responsables de l'établissement des états financiers. Elle s'efforce de donner des orientations générales en matière de divulgation des informations et de définir les données pertinentes qu'il convient de fournir pour assurer la comparabilité et la cohérence de l'information environnementale publiée. C'est particulièrement le cas pour la mention, dans l'annexe aux comptes, des dépenses environnementales portées au compte de profits et pertes ou inscrites à l'actif, ainsi que celle des dépenses encourues du fait d'amendes et pénalités infligées pour non-respect de la législation sur l'environnement et des dédommagements versés à des tiers conformément au point 6 de la section 4 de l'annexe de la

[1] Voir la communication de la Commission du 14 novembre 1995, intitulée «L'harmonisation comptable: une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale» [COM(95) 508].

présente recommandation. La publication dans le rapport annuel d'informations appropriées concernant les performances en matière environnementale, lorsqu'elles peuvent avoir une incidence sur les performances et la situation financière de l'entreprise ou sur leur évolution, est spécialement traitée au point 2 de la section 4 de l'annexe de la présente recommandation.

(13) Pour assurer l'application effective des recommandations sur les informations à publier, il convient de les compléter par des définitions opérationnelles des concepts utilisés. C'est pourquoi la recommandation contient un chapitre consacré aux définitions.

(14) La recommandation vise à fournir des orientations pour l'application des dispositions des quatrième et septième directives (78/660/CEE et 83/349/CEE) en ce qui concerne les questions environnementales. Ainsi, certains traitements comptables sont recommandés en la matière, de manière à promouvoir la publication d'informations plus pertinentes par les responsables de l'établissement des états financiers. Cette approche, qui encourage l'application de solutions spécifiques, n'est cependant pas destinée à éliminer la possibilité de recourir à d'autres traitements, lorsque les directives le permettent. Eu égard à ce qui précède, il est également tenu compte de l'apport de la communication interprétative de la Commission de 1997 concernant certains articles des quatrième et septième directives comptables [1] ainsi que du document de novembre 1995 du Forum consultatif de la comptabilité, intitulé «Considérations environnementales et comptabilité» (document XV/6004/94).

(15) La recommandation prend comme base de référence plusieurs normes comptables internationales publiées par l'IASC, qui sont d'un intérêt particulier pour les questions d'environnement. Il s'agit notamment des normes IAS 36 (moins-values sur actifs), IAS 37 (provisions, passifs et actifs éventuels) et IAS 38 (immobilisations incorporelles). Les dispositions de la présente recommandation sont en principe conformes à ces normes, sauf indication contraire.

(16) La présente recommandation a également été influencée par la position concernant les traitements comptables et l'information financière pour les coûts et charges environnementaux, qui a été préparée par le groupe de travail des Nations unies sur les normes internationales pour la comptabilité et les rapports [2].

(17) Comme indiqué aux considérants 14 à 16, un certain nombre de lignes directrices ont été développées aux niveaux communautaire et international pour répondre à la nécessité d'intégrer les considérations environnementales dans l'information financière. La présente recommandation s'inspire de ces acquis et s'efforce en même temps de fournir un cadre communautaire approprié pour des améliorations futures. La Commission est persuadée que les objectifs de la recommandation ne peuvent être atteints qu'avec un engagement actif des États membres. La Commission les encourage donc à prendre les initiatives appropriées au niveau national. De plus, les discussions sur les moyens d'améliorer la situation actuelle se poursuivront probablement au niveau international,

RECOMMANDE:

que les États membres:

1) veillent à ce que, pour les exercices comptables s'ouvrant dans les douze mois suivant la date d'adoption de la présente recommandation et pour tous les exercices ultérieurs, les entreprises relevant des quatrième et septième directives sur le droit des sociétés (directives 78/660/CEE et 83/349/CEE) appliquent les dispositions figurant dans l'annexe de la présente recommandation lors de l'établissement des comptes annuels et consolidés, du rapport annuel et du rapport annuel consolidé;

2) prennent les mesures appropriées pour faciliter l'application de la présente recommandation;

3) informent la Commission des mesures qu'ils ont arrêtées.

Fait à Bruxelles, le 30 mai 2001.

Par la Commission

Frederik BOLKESTEIN

Membre de la Commission

[1] JO C 143 du 21.1.1998.

[2] ISAR-Td/B/COM.2/ISAR/3 du 12 mars 1998.

ANNEXE

1. **CHAMP D'APPLICATION**

1. La présente recommandation ne porte que sur les informations concernant les aspects environnementaux fournies par les sociétés dans leurs rapports de gestion et dans leurs rapports consolidés de gestion. Elle ne traite donc pas des informations fournies dans un but spécifique, par exemple dans les rapports environnementaux, sauf dans les cas où il a été jugé approprié de mettre en rapport les états financiers annuels et les rapports environnementaux séparés en vue d'améliorer la concordance de leur contenu informatif.

2. La recommandation traite des règles en matière de comptabilisation, d'évaluation et de publicité applicables aux dépenses environnementales, aux charges et risques environnementaux et aux actifs qui leur sont liés, dans la mesure où ils apparaissent dans des opérations et événements qui affectent, ou sont susceptibles d'affecter, la situation financière et les résultats de la société établissant les comptes.

3. La recommandation précise également le type d'informations environnementales (concernant la politique de la société en matière d'environnement et ses performances environnementales) qu'il est approprié de divulguer dans les comptes annuels et consolidés et/ou dans le rapport annuel et le rapport annuel consolidé, dans la mesure où elles peuvent avoir des conséquences sur la situation financière de la société. La recommandation s'applique aussi bien aux comptes sociaux qu'aux comptes consolidés. Dans le cas de comptes consolidés, les informations publiées doivent couvrir le groupe concerné. Les règles en matière d'inscription comptable et d'évaluation doivent être appliquées de manière cohérente à toutes les entités entrant dans le périmètre de consolidation.

4. La recommandation s'applique à toutes les entreprises relevant des quatrième et septième directives sur le droit des sociétés, sans préjudice des dérogations que les États membres sont autorisés à prévoir pour les petites et moyennes entreprises conformément aux articles 11 et 27 de la quatrième directive.

5. Bien que les obligations comptables propres aux banques, assurances et autres établissements financiers fassent l'objet de directives distinctes ([1]), la présente recommandation s'applique également aux banques, aux autres établissements financiers et aux entreprises d'assurances, car l'incidence financière des aspects environnementaux n'est pas différente pour ces types de sociétés.

2. **DÉFINITIONS**

1. Aux fins de la présente recommandation, le terme «environnement» fait référence au milieu physique naturel et inclut l'air, l'eau, le sol, la flore, la faune et les ressources non renouvelables comme les combustibles et minéraux fossiles.

2. Les «dépenses environnementales» peuvent résulter des mesures prises par une entreprise ou par d'autres qui agissent pour son compte dans le but de prévenir, de réduire ou de réparer les dommages que l'entreprise a occasionnés ou pourrait occasionner, par ses activités, à l'environnement. Ces coûts sont liés, entre autres, à l'élimination des déchets et aux efforts entrepris pour en limiter la quantité, à la lutte contre la pollution des sols, des eaux de surface et des eaux souterraines, à la préservation de la qualité de l'air et du climat, à la réduction des émissions sonores et à la protection de la biodiversité et du paysage. Seules les dépenses supplémentaires reconnaissables visant essentiellement à prévenir, réduire ou réparer des dommages occasionnés à l'environnement doivent entrer en ligne de compte. Les dépenses pouvant influer favorablement sur l'environnement, mais qui ont avant tout pour objet de satisfaire d'autres besoins, par exemple améliorer la rentabilité, l'hygiène et la sécurité sur les lieux de travail ou garantir l'utilisation sûre des produits fabriqués par l'entreprise ou l'efficacité de la production, doivent être exclues. Lorsque les dépenses supplémentaires ne sont pas dissociables d'autres coûts dont elles font, le cas échéant, partie intégrante, elles peuvent être estimées dans la mesure où le montant qui en résulte répond à la condition énoncée ci-dessus, à savoir: viser essentiellement à prévenir, réduire ou réparer des dommages occasionnés à l'environnement.

3. Les coûts encourus du fait d'amendes ou de pénalités pour non-respect de la législation dans le domaine de l'environnement, de même que les dédommagements versés pour des dommages matériels ou corporels résultant de la pollution de l'environnement, sont exclus de cette définition [cette question est discutée au point 6 f) de la section 4 de la présente annexe]. Bien que liés à l'incidence des activités d'une société sur l'environnement, ces coûts n'ont pas pour effet de prévenir, de réduire ou de réparer les dommages occasionnés à l'environnement.

4. Par ailleurs, l'Office statistique de l'Union européenne (Eurostat) a élaboré une série de définitions détaillées des dépenses environnementales, par domaine. Ces définitions, qui figurent dans les documents d'application du règlement (CE, Euratom) n° 58/97 du Conseil du 20 décembre 1996 relatif aux statistiques structurelles sur les entreprises ([2]), sont régulièrement mises à jour et forment la base des obligations d'information statistique pour les dépenses de protection de l'environnement dans l'Union européenne. Il est recommandé aux sociétés d'interpréter la définition générale figurant ci-dessus à la lumière de ces définitions détaillées pour la publication des informations sur les dépenses environnementales énumérées à la section 4 de la présente annexe, dans la mesure où elles satisfont aux critères en matière de comptabilisation et d'évaluation définis à la section 3.

([1]) Directive 86/635/CEE du Conseil du 8 décembre 1986 concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des banques et autres établissements financiers (JO L 372 du 31.12.1986, p. 1); directive 91/674/CEE du Conseil du 19 décembre 1991 concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurance (JO L 374 du 31.12.1991, p. 7).

([2]) JO L 14 du 17.1.1997, p. 1. Voir également le document d'application ENV/96/10c. La classification statistique européenne unique type des activités et des moyens de protection de l'environnement (CAPE) ventile les activités environnementales en plusieurs domaines: gestion des déchets; protection de l'air ambiant et du climat; gestion des eaux usées; protection des sols et des eaux souterraines; protection de la biodiversité et du paysage; autres activités de protection de l'environnement.

3. INSCRIPTION COMPTABLE ET ÉVALUATION

Inscription comptable des passifs environnementaux

1. Une charge environnementale est inscrite au passif lorsqu'il est probable que le règlement d'une obligation présente à caractère environnementale résultant d'événements passés provoquera une sortie de ressources correspondant à des avantages économiques et que le montant auquel s'effectuera ce règlement peut être estimé de manière fiable. La nature de cette obligation doit être clairement définie et peut relever de deux catégories:

   — légale ou contractuelle: l'entreprise a l'obligation légale ou contractuelle de prévenir, de réduire ou de réparer les dommages causés à l'environnement, ou

   — implicite: une obligation implicite naît à l'initiative même de l'entreprise, lorsqu'elle a pris l'engagement d'empêcher, de réduire ou de réparer les dommages causés à l'environnement et peut difficilement éviter d'agir en ce sens parce qu'en raison des déclarations d'intention ou de politique générale qu'elle a pu faire ou de ses pratiques antérieures solidement établies, l'entreprise a indiqué à des tiers qu'elle prendrait en charge la responsabilité de prévenir, de réduire ou de réparer les dommages causés à l'environnement.

2. Les pratiques passées ou présentes du secteur ne peuvent créer une obligation implicite pour l'entreprise que dans la mesure où sa direction n'a pas la possibilité de s'abstenir d'agir. Une telle obligation ne peut naître que lorsque l'entreprise a accepté la responsabilité de prévenir, réduire ou réparer les dommages causés à l'environnement, que ce soit par une déclaration publiée à cet effet ou du fait d'une pratique passée solidement établie.

3. Les dommages environnementaux susceptibles d'être liés à l'entreprise ou d'avoir été causés par elle, mais pour lesquels il n'y a pas d'obligation légale, contractuelle ou implicite de réduire ou réparer l'étendue du dommage, ne peuvent pas donner lieu à l'inscription d'un passif environnemental dans les comptes annuels de l'entreprise conformément aux points 1 et 2. Cela ne préjuge pas de l'application des critères définis au point 5 pour les passifs environnementaux éventuels.

4. Un passif environnemental est porté en compte lorsque l'on peut disposer d'une estimation fiable des coûts découlant de l'obligation. S'il existe, à la date du bilan, une obligation dont la nature est clairement définie et susceptible d'entraîner une sortie de ressources correspondant à des avantages économiques, mais qu'il y a une incertitude quant au montant ou à la date de son règlement, il conviendra d'inscrire une provision, sous réserve de pouvoir procéder à une estimation fiable du montant de l'obligation. Ce traitement est conforme à l'article 20, paragraphe 1 ([1]), et à l'article 31, paragraphe 1, point c) bb), de la quatrième directive. Les incertitudes quant à la date ou au montant peuvent, par exemple, être dus à l'évolution des technologies d'assainissement ou à des difficultés à déterminer l'étendue et la nature de l'assainissement requis. Dans les rares cas où il est impossible de procéder à une estimation fiable des coûts, la charge ne doit pas être portée en compte. Elle doit être considérée comme un «passif» éventuel, comme mentionné au point 26.

Passifs environnementaux éventuels

5. Un passif éventuel ne doit pas être inscrit dans le bilan. S'il existe une faible probabilité que la société soit tenue à l'avenir de pallier des dommages, mais que cette obligation n'a pas encore été confirmée par la réalisation d'un événement qui reste incertain, il conviendrait de mentionner l'existence d'un passif éventuel dans l'annexe aux comptes. S'il est vraiment très peu probable que la société ait à supporter une dépense environnementale ou si cette dépense ne doit pas avoir d'importance significative, la mention d'un tel passif éventuel n'est pas requise.

Compensation des charges et des recouvrements escomptés

6. Lorsque l'entreprise escompte que tout ou partie des dépenses liées à une responsabilité environnementale seront remboursées par un tiers, ce remboursement ne doit être pris en compte que dans le cas où il est pratiquement certain qu'il sera perçu si l'entreprise s'acquitte de son obligation.

7. Lorsqu'un remboursement par un tiers est prévu, celui-ci ne doit pas faire l'objet d'une compensation avec le passif environnemental. Il doit être inscrit séparément au bilan en temps qu'actif, pour un montant ne dépassant pas celui de la provision liée. La compensation ne peut avoir lieu que pour autant que des dispositions légales l'autorisent et que l'entreprise entend faire usage de ce droit. Lorsque, sur la base de telles dispositions, la compensation est acceptée, il y a lieu de mentionner dans l'annexe le montant total du passif et celui du remboursement escompté.

8. Les produits escomptés de la vente d'actifs liés ne peuvent pas être déduits d'un passif environnemental, ni pris en compte dans l'évaluation d'une provision, même si la cession envisagée est étroitement liée à l'événement donnant lieu à la constitution d'une provision.

9. En règle générale, l'entreprise est responsable pour la totalité du passif environnemental. Si ce n'est pas le cas, seule la fraction qui échoit à l'entreprise doit être comptabilisée comme passif environnemental.

([1]) Lorsque, conformément au point 20 de la communication interprétative publiée en 1998 par la Commission concernant certains articles des quatrième et septième directives comptables du Conseil, les États membres font usage de la faculté prévue à l'article 20, paragraphe 2, de la quatrième directive, celle-ci s'applique également aux charges environnementales.

Traitement comptable des dépenses environnementales

10. Les dépenses environnementales doivent être comptabilisées comme dépenses dans l'exercice au cours duquel elles ont été effectuées, sauf si elles satisfont aux critères permettant de les comptabiliser à l'actif qui sont définis au point 12.

11. Les dépenses environnementales liées à des dommages intervenus lors d'un exercice précédent ne peuvent pas faire l'objet d'ajustements sur exercices antérieurs, mais doivent être effectuées sur l'exercice en cours, c'est-à-dire l'exercice au cours duquel elles ont été constatées.

Capitalisation des dépenses environnementales

12. Les dépenses environnementales peuvent être capitalisées si elles ont été effectuées en vue de prévenir ou de réduire des dommages futurs ou de préserver des ressources, si elles assurent des avantages économiques futurs et si elles satisfont aux conditions prévues à l'article 15, paragraphe 2, de la quatrième directive.

13. Les dépenses environnementales effectuées pour prévenir ou réduire des dommages futurs ou préserver des ressources ne peuvent être comptabilisées à l'actif que si elles sont destinées, conformément à l'article 15, paragraphe 2, de la quatrième directive, à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise et si elles remplissent, en outre, un des critères suivants:

a) les frais consentis sont liés aux avantages économiques futurs escomptés par l'entreprise et permettent d'étendre la durée de vie, d'augmenter la capacité ou d'améliorer la sécurité ou l'efficacité d'autres actifs appartenant à l'entreprise (au-delà de leur niveau de performance tel qu'estimé à l'origine), ou

b) les frais consentis permettent de réduire ou d'éviter une contamination probable de l'environnement du fait des activités futures de l'entreprise.

14. Si les conditions de comptabilisation à l'actif visées aux points 12 et 13 ne sont pas remplies, les dépenses environnementales doivent être imputées au compte de profits et pertes lorsqu'elles sont effectuées. Si ces conditions sont remplies, les dépenses environnementales doivent être capitalisées et amorties sur le compte de profits et pertes de l'exercice en cours et des exercices suivants pour une période appropriée correspondant systématiquement à leur durée d'utilisation prévisible.

15. Les dépenses environnementales ne doivent pas être capitalisées, mais imputées sur le compte de profits et pertes lorsqu'elles ne généreront pas d'avantages économiques futurs. De tels cas se présentent lorsque la dépense environnementale est liée à des activités passées ou courantes ou à la remise de l'environnement en son état d'avant la contamination (par exemple, traitement des déchets, coûts d'assainissement liés aux activités courantes, réparation des dommages causés au cours d'exercices précédents, coûts environnementaux d'ordre administratif ou audits environnementaux).

16. L'acquisition d'installations et d'équipements peut être dictée par des motifs environnementaux. Il peut s'agir, par exemple, d'installations techniques de contrôle ou de prévention de la pollution destinées à satisfaire aux lois ou réglementations en matière d'environnement. Si ces éléments remplissent les critères d'inscription à l'actif prévus aux points 12 et 13, ils doivent être capitalisés.

17. Il y a des cas où aucun avantage économique futur n'est escompté du fait de la dépense environnementale elle-même, les avantages futurs provenant en fait d'un autre actif utilisé dans l'activité de l'entreprise. Lorsque la dépense environnementale comptabilisée à l'actif est liée à un autre actif existant, elle doit être traitée comme faisant partie intégrante de cet actif et ne pas être comptabilisée séparément.

18. Des droits ou des éléments de nature similaire peuvent être acquis pour des motifs liés à l'impact de l'activité de l'entreprise sur l'environnement (brevets, licences, permis de polluer et droits d'émission, par exemple). Dans le cas où, conformément à l'article 9, poste C I 2 a), et à l'article 10, poste C I 2 a), de la quatrième directive, ils ont été acquis à titre onéreux, et s'ils remplissent en outre les critères de comptabilisation à l'actif prévus aux points 12 et 13, ils doivent être capitalisés et amortis systématiquement sur leur durée d'utilisation prévisible. Si ce n'est pas le cas, ils doivent être imputés sur le compte de profits et pertes à la date d'acquisition.

Moins-values sur actifs

19. Des évolutions ou des facteurs environnementaux peuvent entraîner une diminution de la valeur d'un actif immobilisé existant, par exemple en cas de contamination d'un site. Si la valeur récupérable du fait de l'utilisation du site est devenue inférieure à sa valeur comptable, il conviendra de procéder à une correction de valeur. Au regard de l'article 35, paragraphe 1, point c) bb), de la quatrième directive, cette situation doit être considérée comme permanente. Cette correction de valeur doit être portée au compte des profits et pertes. Conformément à l'article 20, paragraphe 3, de la quatrième directive, les provisions pour risques et charges, telles que définies au point 4, ne peuvent pas avoir pour objet de diminuer les valeurs des éléments de l'actif.

20. Lorsque, en application du point 17, une dépense environnementale est comptabilisée comme partie intégrante d'un autre actif, l'actif combiné doit, à chaque date d'établissement du bilan, faire l'objet d'une évaluation de sa récupérabilité et, dans les cas appropriés, être inscrit à sa valeur récupérable.

21. Si la valeur comptable d'un actif tient déjà compte de la perte d'avantages économiques causée par des motifs environnementaux, les dépenses consenties postérieurement pour faire en sorte que les avantages économiques futurs puissent revenir aux niveaux prévus à l'origine peuvent être capitalisées, dans la mesure où la valeur comptable qui en résulte ne dépasse pas la valeur récupérable de l'actif.

Évaluation des passifs environnementaux

22. Un passif environnemental est comptabilisé lorsque l'on peut estimer de façon fiable la dépense requise pour s'acquitter de l'obligation.

23. Le montant du passif doit correspondre à la meilleure estimation de la dépense requise pour s'acquitter de l'obligation actuelle à la date du bilan, sur la base de la situation existante et en tenant compte des évolutions futures de la technique et de la législation, dans la mesure où celles-ci sont susceptibles de se produire.

24. Le montant doit correspondre à une estimation de l'intégralité du passif, quelle que soit la date à laquelle l'activité a cessé ou celle à laquelle le passif doit être réglé. Une constitution progressive du montant intégral du passif sur la période au cours de laquelle l'entreprise réalise ses opérations est autorisée, conformément à l'article 20, paragraphe 1, de la quatrième directive.

25. Lorsque l'on estime le montant d'un passif environnemental, il convient d'appliquer les règles suivantes: si l'évaluation du passif peut conduire à plusieurs résultats différents, il convient, conformément au point 23, de comptabiliser la meilleure estimation. Dans les cas extrêmement rares où il n'est pas possible de déterminer la meilleure estimation du passif avec une fiabilité suffisante, celui-ci doit être considéré comme un passif éventuel et, à ce titre, être mentionné dans l'annexe des comptes annuels. Par ailleurs, les raisons pour lesquelles il n'a pas été possible d'obtenir de meilleure estimation doivent être indiquées.

26. Pour évaluer le montant d'un passif environnemental, il convient, en outre, de prendre en considération les éléments suivants:

— coûts marginaux directs de l'effort de réparation,

— coût des rémunérations et prestations versées au personnel susceptible de participer directement, pour une partie significative de son temps de travail, aux efforts de restauration,

— obligations de contrôle après réparation des dommages,

— progrès technologiques, dans la mesure où il est probable que les autorités publiques recommanderont l'utilisation des nouvelles technologies.

Provisions pour restauration des sites et coûts de démantèlement

27. Les dépenses visant à la restauration des sites, l'évacuation des déchets accumulés, la fermeture ou le démantèlement d'actifs immobilisés que la société a l'obligation d'effectuer doivent être comptabilisées conformément aux critères prévus aux points 1 à 4. Si ces critères sont remplis, l'obligation d'effectuer les dépenses futures doit être comptabilisée comme passif environnemental.

28. Conformément au point 24, ce passif environnemental lié à la restauration du site, au démantèlement ou la fermeture d'installations doit être comptabilisé à la date à laquelle la société démarre ses activités et, par conséquent, au moment où naît l'obligation. Il ne faut pas attendre le terme de l'activité ou la fermeture du site pour procéder à l'inscription comptable de ce passif. Lorsque le passif est porté en compte, la dépense estimée est incluse dans le coût de l'actif lié qui doit être démantelé et enlevé. Cette dépense capitalisée est ensuite amortie dans le cadre de l'amortissement de l'actif lié. En cas de dommages supplémentaires causés au cours des activités, l'obligation pour la société de les réparer naît au moment où ces dommages à l'environnement se produisent.

29. Conformément à la norme comptable internationale IAS 37, paragraphe 14, dans le cas des coûts de restauration des sites et de démantèlement afférents à des opérations à long terme, le traitement comptable mentionné au point 28 constitue la meilleure approche. En tout état de cause, l'article 20, paragraphe 1, de la quatrième directive autorise ce traitement comptable, de même que la constitution progressive d'une provision correspondant à ces coûts (qui constitue l'autre option disponible). L'entreprise peut comptabiliser des coûts de démantèlement à long terme sur la période relative aux opérations. Une fraction des coûts est portée en dépenses pour chaque exercice, le solde subsistant étant inscrit comme un passif distinct.

Actualisation des passifs environnementaux à long terme

30. Pour les passifs environnementaux qui ne seront pas réglés dans un avenir proche, il est permis — mais pas requis — de les estimer en utilisant leur valeur actualisée (actualisation) ([1]), à condition que l'obligation ainsi que le montant et le calendrier des paiements soient fixés ou puissent être déterminés de manière fiable. L'évaluation au coût actuel (c'est-à-dire sans actualisation) est également acceptable. Toutefois, lorsque la valeur temporelle de l'argent a une incidence significative, la méthode de la valeur actualisée est le traitement le plus approprié pour l'évaluation des passifs environnementaux.

31. La méthode choisie doit être indiquée dans l'annexe aux comptes. Le coût escompté doit être calculé sur la base d'un plan d'assainissement et/ou de réparation des dommages causés par la contamination portant sur le site. Le montant et le calendrier des paiements doivent être basés sur des informations objectives et vérifiables.

32. Les flux de trésorerie estimés non actualisés doivent correspondre aux montants estimés qu'il est prévu de payer aux dates de règlement (incluant des estimations de l'inflation) et doivent être calculés en utilisant des hypothèses explicites déduites du plan d'assainissement et/ou de réparation des dommages à l'environnement, de sorte que toute partie bien informée puisse suivre les calculs et évaluer la justesse de l'estimation des flux.

([1]) La norme comptable internationale IAS 37, paragraphe 45, impose une actualisation en cas d'impact significatif de la valeur temporelle de l'argent.

33. Lorsqu'une entreprise utilise la méthode de l'actualisation pour évaluer ses passifs environnementaux, elle doit l'appliquer de manière cohérente. Chaque actif associé à la récupération de tout ou partie d'un passif évalué sur la base d'une actualisation doit lui-même être actualisé. De plus, si les passifs sont évalués sur une base actualisée, le montant récupérable des actifs doit également être évalué sur la base de flux de trésorerie actualisés.

34. L'évaluation à la valeur actuelle suppose la détermination d'un taux d'actualisation et la possession d'informations sur les facteurs susceptibles d'affecter l'échelonnement et le montant estimé des flux de trésorerie requis. De plus, le montant du passif doit être réévalué chaque année et éventuellement ajusté en fonction des modifications dans les hypothèses.

4. **PUBLICATION D'INFORMATIONS**

1. Les informations sur les aspects environnementaux doivent être publiées dans la mesure où elles ont une incidence sur les performances ou la situation financières de l'entreprise qui établit les comptes. Selon la rubrique concernée, les informations publiées devraient être incluses dans le rapport annuel et le rapport annuel consolidé ou dans l'annexe aux comptes annuels et consolidés. Les points 2, 5 et 6 traitent de la divulgation des rubriques dans le rapport annuel et le rapport annuel consolidé ou dans l'annexe. Les points 3 et 4 traitent de la présentation des rubriques dans le cadre du bilan.

Publication d'informations dans le rapport annuel (rapport de gestion) et le rapport annuel consolidé

2. Sur la base des dispositions relatives au contenu du rapport annuel et du rapport annuel consolidé des sociétés (article 46, paragraphes 1 et 2, de la quatrième directive et article 36, paragraphes 1 et 2, de la septième directive), lorsque des problèmes environnementaux peuvent avoir une incidence sur les performances et la situation financières de l'entreprise ou sur leur évolution, le rapport de gestion devrait comporter une description des problèmes rencontrés et des réponses qui leur sont apportées par l'entreprise. Il convient de présenter un exposé fidèle sur l'évolution des affaires et la situation de l'entreprise, dans la mesure où les problèmes environnementaux peuvent les affecter directement. À cet effet, il est recommandé de fournir les informations suivantes:

   a) la politique et les programmes adoptés par l'entreprise en matière de protection de l'environnement, en particulier pour ce qui est de la prévention de la pollution. Les utilisateurs de rapports annuels doivent avoir la possibilité de déterminer dans quelle mesure la protection de l'environnement fait partie intégrante des politiques et activités de l'entreprise. Les informations fournies peuvent comporter, le cas échéant, une référence à l'adoption d'un système de protection de l'environnement, ainsi qu'à l'obligation de se conformer à un ensemble donné de normes ou certifications associées;

   b) les améliorations réalisées dans des domaines clés de la protection de l'environnement. Ces informations sont particulièrement utiles si elles détaillent, de manière objective et transparente, les performances de l'entreprise par rapport à un objectif quantifié (par exemple, émissions sur les cinq années précédentes) et les raisons pour lesquelles apparaissent éventuellement des écarts significatifs;

   c) le degré de mise en œuvre des mesures de protection de l'environnement qui ont été prises ou sont en cours d'introduction pour se conformer à la législation en vigueur ou pour anticiper une future modification, déjà convenue, des obligations légales;

   d) lorsque cela est approprié et pertinent eu égard à la nature et à l'échelle de l'activité de la société et aux problèmes environnementaux associés à cette activité, des informations sur les performances environnementales de l'entreprise en matière, notamment, de consommation d'énergie, de matières et d'eau, d'émissions et d'élimination des déchets.

      Ces informations pourraient être utilement fournies sous la forme d'indicateurs d'éco-efficacité quantitatifs, ventilés le cas échéant par type d'activité. Il est particulièrement souhaitable de fournir des données quantitatives, en termes absolus, pour les émissions et la consommation d'énergie, d'eau et de matières ([1]), au cours de l'exercice de référence, ainsi que des données permettant d'établir des comparaisons avec l'exercice précédent. Il est préférable que ces chiffres soient exprimés en unités physiques et non en termes monétaires. En outre, pour une meilleure compréhension de leur importance relative et de leur évolution, des chiffres en unités monétaires pourraient être rapprochés de rubriques apparaissant au bilan ou au compte de profits et pertes;

   e) si la société publie un rapport environnemental séparé contenant des informations environnementales quantitatives ou qualitatives plus détaillées ou supplémentaires, il convient également de mentionner ce rapport. Si ledit rapport contient les informations visées au point d), il est possible de donner une description succincte des problèmes et de mentionner que des informations complémentaires figurent dans le rapport environnemental. Les informations fournies dans un rapport environnemental séparé doivent être cohérentes avec toute information liée apparaissant dans le rapport et les comptes annuels de l'entreprise. Si le rapport environnemental a fait l'objet d'une vérification externe, il convient de le mentionner dans le rapport annuel. Il est en effet souhaitable d'indiquer aux utilisateurs du rapport annuel si le rapport environnemental contient ou non des informations objectives et vérifiées de l'extérieur.

([1]) La Commission européenne est l'un des partenaires du projet «Indicateurs d'éco-efficacité et information financière» développé par le Conseil mondial des entreprises pour un développement durable (WBCSD). L'objectif de ce projet est d'élaborer des indicateurs d'éco-efficacité normalisés, dont un certain nombre d'indicateurs clés qui seraient applicables à toutes les entreprises.

Le périmètre de l'entité qui établit les comptes doit de préférence être identique dans le rapport annuel et dans le rapport environnemental séparé. Si ce n'est pas le cas, cela doit être clairement indiqué dans le rapport environnemental, de manière à pouvoir apprécier dans quelle mesure elle correspond à l'entité ayant établi le rapport annuel. Il est en outre préférable que le rapport environnemental et le rapport annuel soient établis aux mêmes dates et portent sur la même période de référence.

Publication d'informations dans le bilan

3. Les provisions doivent apparaître dans le bilan sous la rubrique «Autres provisions». Conformément à l'article 4 de la quatrième directive, une subdivision plus détaillée des postes prévus aux articles 9, 10 et 23 à 26 est autorisée pour la présentation du bilan et du compte de profits et pertes, à condition qu'elle respecte la structure des schémas. Cette subdivision peut être imposée par les États membres.

4. S'ils revêtent une importance significative, il est préférable que les passifs environnementaux fassent l'objet d'une mention séparée au bilan. Dans les autres cas, le détail de ces passifs devra apparaître dans l'annexe, conformément à l'article 42 de la quatrième directive et à l'article 29, paragraphe 1, de la septième directive.

Publication d'informations dans l'annexe des comptes annuels et consolidés

5. Conformément aux dispositions des quatrième et septième directives, l'annexe doit comporter les informations suivantes:

   a) une description des méthodes d'évaluation et de calcul des corrections de valeur utilisées en ce qui concerne les aspects environnementaux lors de la divulgation des informations dont la fourniture est exigée par l'article 43, paragraphe 1, point 1, de la quatrième directive et de l'article 34, paragraphe 1, de la septième directive;

   b) les dépenses environnementales exceptionnelles imputées au compte de profits et pertes, conformément à l'article 29 de la quatrième directive et à l'article 17 de la septième directive;

   c) des informations détaillées sur le poste «Autres provisions», si elles n'apparaissent pas au bilan, comme recommandé au point 4;

   d) la mention des passifs environnementaux éventuels, conformément à l'article 43, paragraphe 1, point 7, de la quatrième directive et à l'article 34, paragraphe 7, de la septième directive, accompagnée de commentaires suffisamment détaillés pour comprendre la nature de l'éventualité. Si les incertitudes dans l'évaluation sont trop importantes pour permettre d'estimer le montant d'un passif environnemental, il convient de mentionner ce fait, ainsi que les raisons qui l'expliquent, et, chaque fois que possible, l'intervalle des résultats possibles.

6. Outre les obligations d'information prévues par les quatrième et septième directives, les informations suivantes devraient être fournies dans l'annexe:

   a) pour chaque passif environnemental d'importance significative, une description de sa nature et l'indication du calendrier et des conditions de son règlement. Il convient de fournir des explications sur les dommages causés, les lois ou les règlements qui exigent d'y remédier, ainsi que sur les mesures de restauration ou de prévention mises en œuvre ou proposées. Pour les passifs dont la nature et les conditions sont suffisamment proches, ces renseignements peuvent être fournis sous une forme agrégée. Si le montant des coûts est estimé sur la base d'une gamme de coûts, on fournira une description de la méthode utilisée pour parvenir à l'estimation, en mentionnant toute modification escomptée de la loi ou des technologies existantes qui aurait été prise en considération dans le calcul des montants mentionnés;

   b) lorsque la méthode de la valeur actualisée a été utilisée et que l'impact de l'actualisation est significatif, il convient d'indiquer le montant non actualisé du passif et le taux d'actualisation utilisé;

   c) dans le cas des coûts à long terme de restauration du site, de déclassement et de mise hors service, mentionner la méthode comptable choisie. Si l'entreprise opte pour la constitution progressive de provisions comme le point 29 de la section 3 l'y autorise, indiquer le montant total de la provision nécessaire pour couvrir l'intégralité de ces coûts à long terme. Il conviendra également de prendre en compte les informations publiées conformément aux points 6 d) et e) concernant respectivement les dépenses environnementales portées au compte de profits et pertes et les dépenses environnementales capitalisées;

   d) le montant des dépenses environnementales portées au compte de profits et pertes et la base de calcul de ces montants. Le cas échéant, la liste détaillée des éléments que l'entreprise a classés comme dépenses environnementales doit également apparaître, d'une manière qui corresponde à la nature et à la taille de l'entreprise, ainsi qu'au type de questions environnementales la concernant. Dans la mesure du possible, et si cela est pertinent, il est souhaitable que les dépenses soient ventilées selon les domaines environnementaux visés au point 4 de la section 2;

   e) dans la mesure où une estimation fiable est possible, le montant des dépenses environnementales capitalisées au cours de l'exercice de référence. Il convient également d'indiquer, le cas échéant, quelle part de ce montant correspond à des dépenses effectuées en vue d'éliminer des polluants après leur émission et quelle part correspond à des dépenses additionnelles visant à adapter les installations ou le processus de production de manière à réduire la pollution (c'est-à-dire liées à des technologies ou des procédures de lutte contre la pollution). Dans la mesure du possible et si cela est pertinent, il est souhaitable que les dépenses capitalisées soient ventilées selon les domaines environnementaux visés au point 4 de la section 2;

f) s'ils revêtent une importance significative, les coûts correspondant aux amendes et pénalités infligées pour infraction aux règles applicables en matière d'environnement ainsi que les dédommagements versés à des tiers (par exemple pour des dommages matériels ou corporels résultant d'actes de pollution commis dans le passé) doivent être mentionnés séparément s'ils n'ont pas déjà fait l'objet d'une mention spécifique au niveau des éléments exceptionnels. Bien que ces coûts soient liés à l'impact de l'activité de l'entreprise sur l'environnement, ils n'ont pas pour objet de prévenir, réduire ou réparer les dommages causés à l'environnement: il est donc souhaitable de les distinguer des dépenses environnementales;

g) les aides publiques liées à la protection de l'environnement reçus ou promis à l'entreprise. Il convient de préciser les conditions attachées à l'octroi de chaque élément d'aide concerné (ou un résumé si les conditions sont similaires pour plusieurs éléments). Le traitement comptable adopté doit également être mentionné.