

28 AVRIL 2026

***Avis relatif aux possibilités d'atténuation de l'effet du
changement de méthode comptable résultant du règlement ANC
n°2024-02 relatif au traitement comptable des certificats
d'économies d'énergie (CEE)***

Le Haut Conseil de la Coopération Agricole :

- Vu la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération ;
- Vu le Code Rural et de la Pêche Maritime (CRPM), notamment ses articles L.521-1, L.521-3-1 et L.521-3-2 ;
- Vu le règlement ANC n° 2021-01 relatif aux comptes annuels des coopératives agricoles et de leurs unions ;
- Vu le règlement ANC n° 2024-02 relatif au traitement comptable des certificats d'économies d'énergie (CEE) ;
- Vu les modèles des statuts des coopératives agricoles homologués par arrêté du ministère de l'Agriculture du 20 février 2020 ;
- Vu l'avis du HCCA du 16 décembre 2022 relatif à la provision pour engagement de soutien des coopératives agricoles envers les associés coopérateurs face aux aléas agricoles ;

1. Cadre réglementaire et juridique

1.1. Le règlement ANC n°2024-02 et son article 616-23

Le règlement n° 2024-02 de l'Autorité des Normes Comptables impose, en son article 616-23, la reconnaissance immédiate en résultat des produits issus de la cession ou de la valorisation des droits attachés aux certificats d'économies d'énergie (CEE), dès l'exercice au cours duquel ils sont acquis de façon certaine, sans possibilité d'étalement.

Le présent règlement s'applique à compter de l'exercice comptable en cours à sa date de publication (24 décembre 2024).

Il revêt en outre un caractère rétroactif pour les dispositifs en cours : les montants précédemment étalés, selon l'ancienne méthode assimilant les CEE à des subventions d'investissement, doivent être transférés directement en capitaux propres, sans passage par le compte de résultat.

1.2. La loi du 10 septembre 1947 et les principes coopératifs

La loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération constitue la norme fondatrice du droit coopératif. Son article 1er dispose que « la coopérative est une société constituée par plusieurs personnes volontairement réunies en vue de satisfaire à leurs besoins économiques ou sociaux par leur effort commun et la mise en place des moyens nécessaires ». Son article 15 pose le principe selon lequel « nulle répartition ne peut être opérée entre les associés si ce n'est au prorata des opérations traitées avec chacun d'eux ou du travail fourni par lui ».

Pour les coopératives agricoles, l'article L.521-1 du CRPM précise que leur objet est « l'utilisation en commun par des agriculteurs de tous moyens propres à faciliter ou à développer leur activité économique, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité ». Ces dispositions consacrent des principes qui distinguent structurellement les coopératives des sociétés commerciales :

- **L'équité de traitement entre associés coopérateurs** : toute répartition s'opère au prorata des opérations réalisées avec chacun d'eux (article 15 de la loi de 1947) ;
- **La juste répartition de la valeur créée** dans le cadre de l'engagement coopératif ;
- **Le principe d'impartageabilité des réserves** (article 16 de la loi de 1947), qui garantit la continuité de la structure coopérative au bénéfice des générations successives d'associés.

2. Constats et analyse des impacts pour les coopératives agricoles

2.1. Traitements comptables avant et après le règlement ANC n°2024-02

Avant l'entrée en vigueur du règlement ANC n°2024-02, les aides CEE étaient traitées comme des subventions d'investissement, conformément à l'article 313-5 du Plan Comptable, permettant leur étalement sur la durée d'amortissement des immobilisations financées. Cette corrélation temporelle entre produit et charge garantissait la cohérence économique de l'information financière et préservait la capacité de rémunération des associés coopérateurs dans la durée.

Depuis l'entrée en vigueur du règlement ANC n°2024-02, les produits CEE doivent être intégralement comptabilisés en résultat dès l'exercice de leur acquisition certaine, indépendamment de la durée de vie des équipements financés, rompant ainsi cette corrélation économique.

Pour les coopératives agricoles qui avaient procédé à un étalement, le retraitement rétroactif imposé par le changement de méthode entraîne le transfert du solde résiduel de subvention différée directement en moins du report à nouveau débiteur ou en réserves sans transiter par le compte de résultat.

2.2. Le transfert obligatoire du solde en capitaux propres et ses effets spécifiques aux coopératives

Le retraitement rétroactif imposé par le changement de méthode entraîne le transfert du solde résiduel de subvention différée directement en moins du report à nouveau débiteur ou en réserves, sans passage par le compte de résultat. Or, les effets de cette règle sont radicalement différents selon la forme juridique de l'entité :

- **Pour les sociétés commerciales** : le report à nouveau demeure un élément disponible du bilan, susceptible d'être distribué aux associés lors d'une affectation ultérieure ;
- **Pour les coopératives agricoles** : en application du principe d'impartageabilité des réserves consacré par la loi de 1947, les montants ainsi transférés deviennent définitivement indisponibles. Ils ne peuvent plus, en aucun cas, faire l'objet d'une distribution sous forme de ristournes ou d'intérêts aux parts sociales.

2.3. Impact sur les indicateurs économiques et la capacité de rémunération

Au-delà du retraitement initial, l'application du règlement ANC n°2024-02 produit des effets durables sur les exercices futurs. En effet :

- La comptabilisation intégrale immédiate des produits CEE majore artificiellement le résultat de l'exercice de réception, sans correspondance avec la réalité économique des charges à venir ;
- Les exercices ultérieurs supportent les charges d'amortissement des équipements financés, sans produit compensateur, générant une baisse mécanique et durable du résultat d'exploitation, qui réduit structurellement la capacité de verser une ristourne aux associés coopérateurs.

Cette distorsion altère la lisibilité des indicateurs économiques des coopératives et nuit à la qualité de l'information financière transmise aux associés coopérateurs ;

La capacité de verser une ristourne est structurellement réduite sur la durée d'amortissement des équipements.

2.4. L'atteinte à l'équité intergénérationnelle

Le traitement résultant du règlement ANC n°2024-02 crée une rupture d'équité entre les générations d'associés coopérateurs : les associés présents lors de l'encaissement du produit CEE bénéficient d'un résultat majoré et potentiellement ristournable, tandis que ceux des exercices suivants supportent les charges d'amortissement sans la contrepartie d'un produit. Cette situation impacte la capacité ristournable de la coopérative et contredit le principe d'équité intergénérationnelle au cœur du modèle coopératif.

3. Recommandations opérationnelles du HCCA

Le HCCA formule les recommandations suivantes à l'attention des coopératives agricoles et de leurs unions :

Recommandation n° 1 : Mobilisation de dispositifs sectoriels spécifiques

Le HCCA recommande aux coopératives agricoles de mobiliser, selon la nature et la durée des dispositifs CEE concernés, les instruments sectoriels existants ou à créer.

A ce titre, le HCCA préconise, pour les dispositifs CEE postérieurs à l'entrée en vigueur du règlement, la mise en place d'une caisse de compensation destinée à neutraliser dans le temps le décalage entre l'encaissement immédiat du produit CEE et la charge économique progressive liée à l'amortissement. Cette caisse dispose d'une base légale existante à l'article L.521-3-2 du CRPM (loi du 2 mars 2022), qui autorise la constitution de caisses de compensation. Son fonctionnement doit être strictement encadré par le règlement intérieur : règles d'abondement, modalités de reprise au rythme des amortissements, gouvernance transparente.

		# 758		# 512		# 658		# 461 1	
		D	C	D	C	D	C	D	C
Année 1	Encaissement CEE		100	100					
	Alimentation caisse compensation CEE					100			100
		# 281		# 681		# 758		# 461 1	
		D	C	D	C	D	C	D	C
Année 2	Amortissement des biens aidés par CEE		10	10					
	Prélèvement caisse compensation CEE						10	10	
		# 281		# 681		# 758		# 461 1	
		D	C	D	C	D	C	D	C
Année 3	Amortissement des biens aidés par CEE		10	10					
	Prélèvement caisse compensation CEE						10	10	

La caisse de compensation est traditionnellement prévue pour un retour direct à l'associé coopérateur. A titre exceptionnel, cette caisse peut être utilisée dans ce cas de figure afin de rétablir l'équité entre les associés dans le temps.

Recommandation n° 2 : Gouvernance – rôle du conseil d'administration et transparence

La décision de mise en œuvre de tout mécanisme d'atténuation des effets liés aux dispositifs CEE relève de la compétence exclusive du conseil d'administration, par similitude à l'Avis du HCCA du 16 décembre 2022 sur la provision pour engagement de soutien. Le HCCA rappelle à ce titre les exigences de gouvernance suivantes :

- Délibérer expressément, lors de chaque arrêté des comptes, sur les modalités retenues pour l'utilisation de cette caisse, sur la base d'une justification économique objective ;
- Formaliser ces modalités dans le règlement intérieur de la coopérative, selon des critères objectifs, permanents et vérifiables, afin de garantir l'équité de traitement entre tous les associés coopérateurs ;

- Décrire, dans la partie « règles et méthodes comptables » de l'annexe légale, les modalités du dispositif retenu et en présenter les mouvements (solde d'ouverture, abondements, reprises) ;
- Informer les associés coopérateurs en assemblée générale, lors de la constitution et de chaque actualisation du dispositif, par un paragraphe dédié dans le rapport aux associés ;
- S'assurer de la traçabilité des mécanismes retenus afin de permettre leur contrôle par les réviseurs agréés et les commissaires aux comptes.

Contrôle et mise en œuvre

Le mécanisme mis en œuvre en application du présent avis fera l'objet d'un suivi par les instances compétentes :

- **Les réviseurs agréés** : dans le cadre de leurs missions de Révision légale, les réviseurs vérifieront la conformité du dispositif retenu avec le présent avis. Toute application contraire pourra entraîner la préconisation de mesures correctives. À défaut de mise en œuvre dans le délai imparti, le rapport de Révision sera transmis au HCCA et copie adressée au ministère de l'Agriculture de l'Agro-Alimentaire et de la Souveraineté alimentaire ;
- **Le HCCA** : à la lecture des dossiers annuels de contrôle, le comité directeur du HCCA pourra interroger la coopérative et, le cas échéant, diligenter une mission de Révision complémentaire aux frais de la coopérative ;
- **Le commissaire aux comptes** : dans sa mission de certification des comptes annuels, il prend en compte le présent avis comme élément de doctrine sectorielle dans l'appréciation de la régularité et de la sincérité des comptes.