



**INSTITUT SUPERIEUR DE COMMERCE
ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES
CYCLE D'EXPERTISE COMPTABLE (C.E.C)**

SECTEUR DE LA DISTRIBUTION DU GAZ DE PÉTROLE LIQUÉFIÉ (GPL) :

PROPOSITIONS DE NORMALISATION COMPTABLE

&

D'APPROCHE D'AUDIT FINANCIER SPÉCIFIQUE AU SECTEUR

**MÉMOIRE PRÉSENTÉ POUR L'OBTENTION DU DIPLÔME NATIONAL
D'EXPERT-COMPTABLE**

PAR

M. Mounir MOUTAOUAKIL

MEMBRES DU JURY

Président du jury : M. Faouzi BRITEL - Enseignant à l'ISCAE

Directeur de recherche : M. Abdelaziz ALMECHATT - Expert-comptable DPLE

**Suffragants : M. Mohamed HDID - Expert-comptable DPLE
M. Hassan DERBANE - Enseignant à l'ISCAE**

Mai 2003

DÉDICACE

Je dédie ce travail de recherche
à mes Chers Parents, à Majdouline, Amine et Wafa,
à Monsieur Abdelaziz ALMECHATT,
à la bibliothèque interne de PriceWaterhouseCoopers-Casa,
à la bibliothèque de l'ISCAE,
à l'Ordre des Experts-Comptables,
aux chercheurs et étudiants
du Cycle d'Expertise Comptable de l'ISCAE.

Mounir

REMERCIEMENTS

J'exprime ma gratitude la plus sincère à

Monsieur Abdelaziz ALMECHATT,

qui m'a permis de concrétiser l'idée d'élaborer un mémoire d'expertise comptable grâce à ses conseils, son écoute et sa disponibilité.

Je remercie le Directeur de l'ISCAE, son personnel administratif et son corps professoral, aussi bien celui du Cycle Normal que celui du Cycle d'Expertise Comptable. Je les remercie tous de leurs efforts et leur sérieux.

Je remercie tous ceux qui m'ont soutenu.

J'espère avoir produit un travail de qualité, pratique, professionnel et, surtout, initiateur pour d'autres projets et thèmes de recherche universitaire et de réflexion professionnelle.

Mounir MOUTAOUAKIL

SOMMAIRE SIMPLIFIE

	Page
LISTE DES ABRÉVIATIONS	19
INTRODUCTION GÉNÉRALE	20
PREMIÈRE PARTIE	
DIAGNOSTIC DU SECTEUR	
DE LA DISTRIBUTION DU GPL AU MAROC	
CHAPITRE PREMIER	
ENVIRONNEMENT GÉNÉRAL DU SECTEUR & RÉGLEMENTATION	26
SECTION I- ENVIRONNEMENT GÉNÉRAL DU SECTEUR : PLACE ÉCONOMIQUE ET CADRE INSTITUTIONNEL	26
SECTION II- LA RÉGLEMENTATION SECTORIELLE, UN ARSENAL DE TEXTES A MODERNISER	31
CHAPITRE DEUXIÈME	
ENVIRONNEMENT COMPTABLE DU SECTEUR : DES DIFFICULTÉS COMPTABLES A RÉSOUDRE ET UN VIDE JURIDIQUE	52
SECTION I- OPÉRATIONS SPÉCIFIQUES AU SECTEUR : DES DIFFICULTES COMPTABLES A RÉSOUDRE	53
SECTION II- L'ABSENCE DE RÉFÉRENTIEL COMPTABLE SECTORIEL : UN HANDICAP MAJEUR POUR L'HOMOGENÉITÉ DE L'INFORMATION FINANCIÈRE	74

SOMMAIRE SIMPLIFIE

	Page
DEUXIÈME PARTIE	
NORMALISATION COMPTABLE & IMPACT SUR LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES	
CHAPITRE PREMIER	
PROPOSITIONS DE NORMALISATION COMPTABLE	87
SECTION I- L'HARMONISATION DU TRAITEMENT DES DIFFICULTES COMPTABLES, UN PRÉALABLE POUR LA NORMALISATION COMPTABLE DU SECTEUR	87
SECTION II- PROPOSITION D'UN PLAN COMPTABLE SECTORIEL AU SERVICE DE L'IMAGE FIDÈLE DES ÉTATS DE SYNTHÈSE	121
CHAPITRE DEUXIEME	
IMPACT DE LA NORMALISATION COMPTABLE DU SECTEUR SUR LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES	129
SECTION I- PLANIFICATION DE LA MISSION	130
SECTION II- EVALUATION DU SYSTÈME DE CONTRÔLE INTERNE	145
SECTION III- CONTRÔLE DES COMPTES	149
CONCLUSION GÉNÉRALE	163

SOMMAIRE SIMPLIFIE

	Page
ANNEXES	165
LEXIQUE	224
BIBLIOGRAPHIE & DOCUMENTATION	226
PROPOSITIONS DE THÈMES DE RECHERCHE LIES AU SECTEUR	234
LEXIQUE EN ARABE	235
SOMMAIRE EN ARABE	236

SOMMAIRE ANALYTIQUE

	Page
LISTE DES ABRÉVIATIONS	19
INTRODUCTION GÉNÉRALE	20
 PREMIÈRE PARTIE DIAGNOSTIC DU SECTEUR DE LA DISTRIBUTION DU GPL AU MAROC	
 INTRODUCTION DE LA PREMIÈRE PARTIE	 25
 CHAPITRE PREMIER ENVIRONNEMENT GÉNÉRAL DU SECTEUR & RÉGLEMENTATION	
 SECTION I- ENVIRONNEMENT GÉNÉRAL DU SECTEUR : PLACE ÉCONOMIQUE ET CADRE INSTITUTIONNEL	 26
1. Place du secteur dans l'économie nationale	26
2. Les intervenants du secteur et la problématique de la normalisation comptable	28
a) L'autorité de tutelle	28
b) La Caisse de Compensation	28
c) Les opérateurs.....	29
c.1 Les opérateurs directs	29
c.2 Les secteurs d'accompagnement	29
d) La représentation sectorielle.....	30
 SECTION II- LA RÉGLEMENTATION SECTORIELLE, UN ARSENAL DE TEXTES A MODERNISER	 31
1. Diagnostic des principaux textes législatifs et réglementaires régissant le secteur.....	31
a) Contexte actuel	31

SOMMAIRE ANALYTIQUE

Page

b) Réflexion sur les réformes à entreprendre.....	34
b.1 Réforme tarifaire	34
b.2 Nécessité de redéfinir la mission de la Caisse de Compensation.....	36
b.3 Modernisation du cadre institutionnel et réglementaire	36
b.4 Problématique du stock de sécurité	37
2. Régime fiscal applicable au secteur.....	38
a) La fiscalité générale.....	39
a.1 Impôt sur les Sociétés	39
a.1.1. Les marges	39
a.1.2. La marge spéciale pour le financement des stocks de sécurité.....	39
a.1.3. La provision de transport en vrac	40
a.1.4. Péréquation (solde de la Caisse de Compensation)	40
a.1.5. Remboursement du différentiel de transport	42
a.1.6. Subvention des importations de produit	42
a.1.7. Complément du coût d'importation du produit	43
a.2 La Taxe sur la Valeur Ajoutée.....	44
a.2.1. Les marges	44
a.2.2. Marge spéciale pour le financement des stocks de sécurité.....	44
a.2.3. La provision de transport	44
a.2.4. La péréquation	44
a.2.5. Remboursement du différentiel de transport	45
a.2.6. Subvention des importations.....	46
a.2.7. La consignation des emballages	46
a.2.8. La reprise des consignations d'emballages.....	47
b) La fiscalité spécifique	48
c) Rôle de la fiscalité dans l'avenir	48
c.1 Dossier du crédit de TVA structurel.....	49
c.1.1 La problématique	49
c.1.2. Exemple chiffré.....	49
c.1.3. Réflexion sur les réformes à entreprendre	50
c.2 Un nouveau système de tarification.....	50
c.3 De nouvelles incitations fiscales.....	50
CONCLUSION DU CHAPITRE PREMIER	51

SOMMAIRE ANALYTIQUE

Page

CHAPITRE DEUXIÈME ENVIRONNEMENT COMPTABLE DU SECTEUR : DES DIFFICULTÉS COMPTABLES A RÉSOUDRE ET UN VIDE JURIDIQUE

SECTION I- OPÉRATIONS SPÉCIFIQUES AU SECTEUR : DES DIFFICULTES COMPTABLES A RÉSOUDRE	53
1. Difficultés de traitement comptable des opérations techniques et d'exploitation spécifiques au secteur, un handicap pour la normalisation comptable.....	53
a) Gestion des immobilisations – investissements	53
a.1 Inscription de l'entrée dans le patrimoine.....	53
a.1.1. Distinction entre immobilisations, stocks et charges.....	54
a.1.2. Coût d'entrée	54
a.1.3. Traitement comptable des immobilisations en non-valeurs et des frais de R & D....	54
a.2 Cessions, mises au rebut et retraits des éléments de l'actif	55
a.3 Amortissement des immobilisations.....	55
a.4 Inventaire physique des immobilisations.....	55
b) Traitement comptable des emballages	56
b.1 Critères de classification comptable.....	56
b.2 Entretien des bouteilles (et citernes) et inscription à l'actif	56
b.3 La mise en réforme des bouteilles	56
c) Stocks de produits	57
c.1 Valorisation des stocks	57
c.2 Cas particulier du stock importé transitant par la SOMAS	57
c.3 Autres points liés à la valorisation des stocks	58
d) Traitement comptable des consignations de bouteilles à gaz.....	58
d.1 Nature de la consignment des bouteilles	59
d.1.1. Analyse juridique.....	59
d.1.2. Analyse économique	60
d.2 Nature des retenues sur consignations.....	60
d.2.1. Analyse juridique.....	60
d.2.2. Analyse économique	61
d.3 Pratiques comptables des sociétés de distribution.....	62
e) Provisions pour dépréciation des comptes clients	64
2. Les incompatibilités de la réglementation sectorielle avec la loi comptable, des insuffisances comptables à pallier.....	65

SOMMAIRE ANALYTIQUE

	Page
a) Dérogations au principe du coût historique.....	65
a.1 La problématique	65
a.2 Pratiques comptables des sociétés de distribution	67
b) Dérogations au principe de permanence des méthodes.....	69
c) Dérogations au principe de prudence	69
d) Dérogations au principe de clarté.....	70
e) Problématique du rattachement comptable des subventions	72
f) Synthèse des incompatibilités de la réglementation sectorielle avec les règles comptables.....	73
 SECTION II- L'ABSENCE DE RÉFÉRENTIEL COMPTABLE SECTORIEL : UN HANDICAP MAJEUR POUR L'HOMOGENÉITÉ DE L'INFORMATION FINANCIÈRE	 74
1. Nécessité de normaliser les politiques d'amortissement	74
a) Uniformisation des taux d'amortissement.....	74
b) Autres points liés aux amortissements	76
2. Nécessité de mise en place d'un plan des comptes adapté au secteur.....	77
a) Ventilation des éléments de la Caisse de Compensation.....	78
a.1 Marge spéciale	78
a.2 Provision de transport en vrac et remboursement de transport.....	78
a.3 Péréquation	78
b) Ventilation des stocks	79
c) Ventilation des immobilisations	79
d) Ventilation des consignations et des reprises sur consignations	79
e) Impact sur les états de synthèse.....	80
3. Nécessité de mise en place d'un référentiel pour la présentation des états de synthèse..	80
4. Nécessité de mise en place d'une norme sectorielle pour la production de l'information comptable	81

SOMMAIRE ANALYTIQUE

	Page
CONCLUSION DU CHAPITRE DEUXIEME	83
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE	84
 DEUXIÈME PARTIE NORMALISATION COMPTABLE & IMPACT SUR LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES	
 INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE	 86
 CHAPITRE PREMIER PROPOSITIONS DE NORMALISATION COMPTABLE	 87
 SECTION I- L'HARMONISATION DU TRAITEMENT DES DIFFICULTES COMPTABLES, UN PRÉALABLE POUR LA NORMALISATION COMPTABLE DU SECTEUR	 87
1. Proposition de référentiel pour le traitement des principales difficultés comptables liées aux opérations techniques et d'exploitation spécifiques au secteur	88
a) Aspects liés aux immobilisations	88
a.1 Traitement comptable des frais d'entretien et de réparation.....	88
a.1.1. Les dépenses d'entretien et de réparation	88
a.1.2. Les dépenses d'amélioration et d'addition d'éléments.....	88
a.1.3. Les dépenses de remplacement.....	89
a.1.4. L'échange standard	89
a.2 Traitement comptable des frais de réparation des bouteilles à gaz.....	89
a.3 Aspects liés au coût d'entrée des immobilisations	90
a.3.1. Critères d'immobilisation	90
a.3.2. Individualisation des immobilisations acquises.....	90
a.3.3. Champ référentiel des normes	91
a.3.4. Information financière requise et régularisations comptables	91
a.4 Gestion logistique et comptable des emballages de GPL.....	91
a.5 Problématique de la mise en réforme des bouteilles à gaz	92
b) Provisions et passifs éventuels	93
b.1 Le CGNC.....	93
b.2 Les normes comptables internationales.....	93
b.3 Le nouveau référentiel français	94

SOMMAIRE ANALYTIQUE

	Page
c) Traitement comptable des achats de pièces de rechange.....	94
c.1 Diversité des traitements comptables	94
c.2 Normalisation du traitement comptable des achats de pièces de rechange	94
c.3 Champ référentiel (IAS 16)	95
d) Traitement comptable des achats et stocks de produit	96
d.1 Impact des éléments de la structure des prix sur le coût d'achat.....	96
d.2 Evaluation des achats et des stocks de produit importé.....	97
d.2.1. Problématique de la valorisation des stocks	97
d.2.2. Information financière	97
d.2.3. Champ référentiel des normes	98
d.2.3.1. Le CGNC	98
d.2.3.2. Les normes internationales	98
d.3 Traitement des stocks en transit	99
d.4 Cas particulier : Evaluation du stock détenu chez la SOMAS	99
d.5 Valorisation des sorties de stock	100
d.6 Traitement comptable des frais de stockage.....	100
d.7 Traitement comptable des bonis/malis liés aux stockages chez les tiers.....	100
e) Traitement comptable des instruments financiers liés aux importations.....	101
e.1 Traitement comptable des crédits Spots	101
e.2 Traitement comptable des crédits documentaires.....	101
e.3 Traitement comptable des achats de devises à terme	101
e.4 Champ référentiel des normes et information financière.....	102
f) Traitement comptable des échanges de produit entre confrères	102
f.1 Définitions	102
f.2 Caractéristiques du contrat de prêt de consommation.....	103
f.3 Proposition de traitement comptable adéquat	103
f.3.1. Solutions comptables possibles.....	103
f.3.2. Critique des solutions comptables.....	103
f.3.3. Propositions de traitement comptable	104
f.3.3.1. Principe de base.....	104
f.3.3.2. Imputations comptables	104
f.3.3.3. Suivi de la situation des prêts et emprunts de stocks par confrère.....	104
f.3.3.4. Régularisations comptables à la clôture des comptes	104
f.3.3.5. Information financière.....	105
f.3.3.6. Exemple d'illustration	105
f.3.4. Solution française des échanges de produit entre confrères selon le plan comptable des industries de raffinage et distribution des hydrocarbures	108
g) Traitement comptable des consignations de bouteilles à gaz.....	109
g.1 Caractéristiques juridiques et comptables des consignations	109
g.2 Conséquences comptables	110

SOMMAIRE ANALYTIQUE

	Page
h) Traitement comptable des sinistres d'exploitation (Stocks et immobilisations).....	111
h.1 Proposition de normalisation comptable	111
h.2 Champ référentiel des normes	112
2. Normalisation du traitement comptable de la fiscalité sectorielle et des subventions ..	113
a) Normalisation du traitement comptable des charges parafiscales.....	113
a.1 La marge spéciale	113
a.1.1. Caractère comptable	113
a.1.2. Proposition de schéma comptable adéquat	114
a.2 La provision de transport	114
a.2.1. Caractère comptable	114
a.2.2. Proposition de schéma comptable adéquat	114
b) Normalisation du traitement comptable de la péréquation et du remboursement de transport	115
b.1 Caractère comptable	115
b.2 Proposition de schéma comptable adéquat.....	115
b.3 Champ référentiel des normes (IAS 20).....	115
b.4 Information financière	116
c) Traitement comptable de la subvention d'importation et de la revalorisation/dévalorisation	117
c.1 Aspects comptables	117
c.2 Proposition de schéma comptable adéquat	117
SECTION II- PROPOSITION D'UN PLAN COMPTABLE SECTORIEL AU SERVICE DE L'IMAGE FIDÈLE DES ÉTATS DE SYNTHÈSE	121
1. Un plan des comptes sectoriel pour une meilleure lisibilité des états financiers	121
a) Proposition de nomenclature des comptes adaptée au secteur	122
b) Définitions et contenu de certains comptes.....	122
2. Aménagements du cadre comptable de présentation des états de synthèse pour une meilleure image fidèle.....	123
a) Développement de l'information sectorielle	123
a.1 Définition préalable du secteur d'activité.....	124
a.2 Champ référentiel des normes	125
a.2.1. Les normes internationales	125
a.2.2. Les normes américaines.....	125
a.2.3 Les normes françaises.....	125

SOMMAIRE ANALYTIQUE

	Page
a.3. Propositions d'aménagements de l'ETIC	126
b) Information sur les opérations liées à la Caisse de Compensation	126
c) Information sur les opérations techniques spécifiques au secteur.....	126
c.1 Champ référentiel des normes	126
c.1.1. Les normes internationales	126
c.1.2. La 4 ^{ème} directive européenne	127
c.1.3. Les normes américaines.....	127
c.1.4. Les normes marocaines.....	127
c.2 Propositions d'aménagements de l'ETIC	127
CONCLUSION DU CHAPITRE PREMIER	128
CHAPITRE DEUXIEME	
IMPACT DE LA NORMALISATION COMPTABLE DU SECTEUR	
SUR LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES	129
SECTION I- PLANIFICATION DE LA MISSION	130
1. Rappel des normes professionnelles marocaines.....	130
2. Proposition d'une norme de compétence adaptée au secteur	130
3. Planification de la mission.....	130
a) Information générale	131
b) Compréhension de l'activité du client.....	131
4. Les risques d'audit inhérents au secteur du gaz au Maroc	132
5. Démarche de travail.....	143
a) Définitions	143
a.1 Environnement de contrôle.....	143
a.2 Contrôles de pilotage	144
a.3 Contrôles d'application.....	144
b) Approche méthodologique	145

SOMMAIRE ANALYTIQUE

	Page
SECTION II- EVALUATION DU SYSTÈME DE CONTRÔLE INTERNE	145
1. Cycle des stocks	146
2. Cycle des achats – fournisseurs	146
3. Cycle de la trésorerie	147
4. Caisse de Compensation.....	148
5. La fonction informatique	148
SECTION III- CONTRÔLE DES COMPTES	149
1. Revue analytique préliminaire des états financiers	150
2. Chiffre d'affaires (CA)	150
3 Achats de produit.....	152
4. La marge comptable	153
5. Validation des soldes de la Caisse de Compensation (CC).....	155
a) La péréquation	155
b) La provision de transport en vrac et le remboursement de transport	156
c) La marge spéciale	156
d) La revalorisation / dévalorisation du stock détenu chez la SOMAS.....	156
e) Suivi des dossiers d'importation du butane.....	156
6. Immobilisations corporelles et incorporelles.....	157
7. Clients et comptes rattachés	157
8. Stocks	158
9. Coût d'achat, charges externes et coût d'exploitation.....	159
10. Fiscalité et réglementation.....	160

SOMMAIRE ANALYTIQUE

	Page
11. Banques, caisses et résultat financier	160
12. Autres débiteurs, autres créditeurs et comptes de régularisation.....	160
13. Engagements hors-bilan	160
CONCLUSION DU CHAPITRE DEUXIEME	161
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE	162
CONCLUSION GÉNÉRALE	163
ANNEXES	165
LEXIQUE	224
BIBLIOGRAPHIE & DOCUMENTATION	226
PROPOSITIONS DE THÈMES DE RECHERCHE LIES AU SECTEUR	234
LEXIQUE EN ARABE	235
SOMMAIRE EN ARABE	236

LISTE DES ABRÉVIATIONS

AG	: Afriquia Gaz
BAM	: Bank Al-Maghrib
BG	: Balance générale
CA	: Chiffre d'affaires
CAC	: Commissaire aux comptes
CC	: Caisse de Compensation
CPDP	: Comité Professionnel du Pétrole (France)
FOB	: Free On Board
GPM	: Groupement des Pétroliers du Maroc
GPL	: Gaz de pétrole liquéfiés
HT	: Hors taxes
IAS	: Normes comptables internationales (actuellement IFRS : International Financial Reporting Standards)
IFAC	: International Federation of Accountants
ISA	: Normes internationales d'audit
KDH	: Milliers de dirhams
MDH	: Millions de dirhams
PMP	: Prix moyen pondéré
R&D	: Recherche & développement
SAMIR	: Société Anonyme Marocaine de l'Industrie d Raffinage
SG	: Salam Gaz
SDM	: Shell du Maroc
SOMAS	: Société Marocaine de Stockage
T	: Tonne
TIC	: Taxe Intérieure de Consommation
TPZ	: Tissir Primagaz
Qté	: Quantité

INTRODUCTION GÉNÉRALE

La réforme du secteur pétrolier au Maroc est au cœur des débats. La polémique qui sévit autour de la libéralisation du secteur et ses répercussions économiques et sociales ne laisse aucun de nous indifférent.

La libéralisation de la filière gazière constitue le point le plus problématique de cette réforme, du fait qu'elle est lourde de conséquences économiques et sociales. La question relative à l'opportunité de libéraliser le secteur gazier, et plus précisément le butane, est si complexe que le projet de la libéralisation tarde de voir le jour.

La décision gouvernementale de libéraliser le secteur pétrolier a été concrétisée par l'entrée en vigueur, à partir du premier juillet 2002, du processus de réduction progressive des droits de douane sur les produits pétroliers. En réalité, cette décision est conforme aux engagements internationaux pris par le Maroc dans le cadre de l'Organisation Mondiale du Commerce et des accords de partenariat avec l'Union européenne.

Bien avant cette mesure gouvernementale, la libéralisation de la branche propane au milieu des années 90, la privatisation de la SOMAS et de la SAMIR vers la fin des années 90, constituent les premières prémises de l'orientation stratégique des pouvoirs publics vers une libéralisation totale, mais progressive, du secteur pétrolier.

Par ailleurs, la polémique de l'équilibre financier de la Caisse de Compensation⁴ ne peut être résolue, sans le passage « forcé » par la suppression des subventions accordées au secteur gazier, concomitante à la libéralisation de ce dernier à l'instar des autres filières : l'huile et le sucre.

Ceci étant, il est clair que la baisse des droits de douane ne constitue qu'une composante parmi d'autres pour réussir la libéralisation du secteur gazier. En ce sens, la libéralisation des prix de vente du butane constitue la pierre angulaire de la réforme, voire son cœur.

En effet, les professionnels du secteur sont en franche confrontation avec les pouvoirs publics pour libéraliser les prix de vente du butane, à l'instar du propane. Cela leur permettra de maîtriser les marges commerciales, en répercutant l'évolution des cours des produits pétroliers sur le consommateur final. Actuellement, l'Etat - via la Caisse de Compensation et la structure des prix imposée par le ministère de tutelle - assure la stabilité des prix sur le marché intérieur, en fixant le niveau des marges des sociétés de distribution et les subventions à leur accorder.

Les sociétés gazières ont longtemps supporté le niveau faible des marges, alors que les pouvoirs publics s'attellent à concevoir un nouveau panorama énergétique et pétrolier, caractérisé notamment par la libéralisation des prix de vente dans la filière gazière sans porter préjudice aux intérêts du consommateur.

⁴ Le déficit de la Caisse de Compensation a été estimé à 200 millions de DH à fin 2002 (Source : Libération, édition du 03 janvier 2003).

Il est vrai que la branche propane a été libéralisée au milieu des années 90, mais la dimension économique et sociale du butane, destiné à la consommation de masse, ne lui est pas similaire. Il suffit de rappeler que parfois l'Etat subventionne le prix de vente à plus de 50%⁵. Un désengagement total ou brusque de la Caisse de Compensation serait néfaste⁶.

Le propane, quant à lui, a une clientèle de plus en plus régulière et large, vu l'économie de coût qu'il permet. Actuellement, il est utilisé dans différents secteurs : l'industrie chimique et pétrochimique, l'industrie de céramique, l'hôtellerie et les hôpitaux.

Vu l'importance économique et sociale de la filière gazière, cette dernière a toujours été caractérisée par la présence d'un État « gendarme » et « tuteur », pour veiller au respect de la réglementation et la protection des intérêts du consommateur.

L'interventionnisme de l'Etat se manifeste par le protectionnisme manifesté pour le secteur énergétique et pétrolier en général, et par la réglementation du secteur de la distribution des GPL en particulier. Cette réglementation se caractérise par la multitude des textes, mais qui demeurent vétustes et inadaptés pour moderniser le secteur, dans la mesure où l'ossature de l'arsenal réglementaire remonte aux années 60 (voire plus).

Si la libéralisation du secteur gazier est incontournable, il semble que l'Etat privilégie l'aspect social et soutiendra le consommateur, en continuant de subventionner à moyen terme le prix de vente, dans l'attente de mise en place d'un cadre réglementaire et tarifaire plus adéquat pour réguler le secteur, une fois libéralisé.

Les questions que nous devrions examiner sont les suivantes : Avons-nous un secteur gazier prêt pour la libéralisation ? Sommes-nous prêts pour cette libéralisation en tant que consommateur, distributeur et pouvoirs publics ?

A priori non. Il paraît que le secteur de la distribution du gaz de pétrole liquéfié (GPL) n'est pas suffisamment prêt pour la libéralisation, du fait que les mesures préparatoires et accompagnatrices d'une telle réforme structurelle n'ont pas été adoptées. A notre avis, pouvoirs publics, professionnels du secteur et consommateurs auraient du œuvrer en concertation pour réfléchir sur une réforme profonde du secteur gazier, au-delà des aspects liés au prix de vente.

En effet, pour réussir l'option stratégique qu'est la libéralisation, les aspects suivants devraient être étudiés par les instances concernées :

- Mise en place d'un cadre technique, institutionnel et réglementaire plus adapté à la modernisation du secteur, et au respect des normes nationales et internationales en matière de sécurité des installations et des usagers, de qualité du service et de préservation de l'environnement⁷ ;

⁵ Source : Structure des prix de la 2^{ème} quinzaine de janvier 2003.

⁶ Instabilité politique et sociale, détérioration du pouvoir d'achat, élargissement de la couche sociale pauvre.

⁷ Cf. L'Économiste, édition du 02.12.2002 : « La torche de la SAMIR cesse de brûler : ... ». Cet article met en exergue l'importance de la sécurité et du contrôle technique des installations dans le secteur.

- Mise en place d'un cadre fiscal incitant à l'investissement dans le secteur, surtout que les normes susmentionnées exigent des ressources financières si importantes que les coûts supplémentaires engendrés ne puissent être répercutés, immédiatement ou directement, sur le consommateur final ;
- Mise en place d'un arsenal juridique et réglementaire qui protège les intérêts du consommateur dans un marché où les marges et les prix sont libres.

La réforme du secteur gazier aura des retombées directes sur la croissance des investissements. Les alliances stratégiques et les restructurations qui marquent l'évolution de l'économie pétrolière mondiale, la libéralisation du secteur de l'énergie et du gaz en Union européenne, le développement de la technologie des GPL et la mondialisation de l'économie touchent de près le secteur gazier marocain.

La libéralisation du secteur permettra d'attirer de nouveaux concurrents et investisseurs étrangers. Le développement des nouvelles activités industrielles et commerciales liées aux GPL, la fin du monopole de raffinage pétrolier au Maroc, le projet d'exploitation du gazoduc Europe-Maghreb, l'essor des activités de recherche et d'exploration pétrolière constituent les nouvelles données du marché.

Tous ces facteurs agissent en faveur d'une réforme institutionnelle, réglementaire, juridique et fiscale intégrée du secteur gazier marocain. Toutefois, une réforme d'une telle envergure ne saurait aboutir sans un cadre comptable sectoriel adéquat. En ce sens, il est primordial de mener une réforme comptable profonde du secteur gazier, pour pallier les insuffisances et les incohérences du cadre comptable actuel.

En effet, l'environnement comptable du secteur se caractérise par des divergences notables dans les pratiques comptables des sociétés de distribution⁸. Nous citons, à titre d'exemple, les différences qui existent dans le traitement comptable des éléments de la structure des prix et des subventions reçues de la Caisse de Compensation, la diversité des politiques d'amortissement, les incohérences des textes réglementaires avec les règles comptables et la doctrine, le traitement différent des difficultés comptables.

Il découle de ces facteurs que la normalisation comptable du secteur du gaz est capitale, et que la mise en place d'un plan comptable spécifique au secteur en est la clé de réussite.

Le projet de normalisation comptable que nous prônons a pour objectif :

- de normaliser le traitement comptable des éléments de la structure des prix et de la Caisse de Compensation ;
- de normaliser le traitement des difficultés comptables liées aux opérations techniques et d'exploitation spécifiques au secteur ;
- de favoriser la convergence des normes comptables du secteur vers les normes comptables internationales, vu que le secteur connaîtra l'affluence d'autres groupes pétroliers internationaux.

⁸ Le secteur compte aujourd'hui environ 32 centres emplisseurs et 28 sociétés de distribution ou d'emplissage.

C'est dans cet esprit que nous avons pensé au présent thème de recherche, prônant ainsi la mise en place d'un plan comptable spécifique au secteur de la distribution des GPL au sens large du terme, c'est-à-dire à la fois la commercialisation des GPL dans le cadre d'une activité spécialisée (unique), dans le cadre d'une activité se situant en aval du raffinage pétrolier, ou dans le cadre d'une activité connexe à celle de la commercialisation des carburants et lubrifiants.

Le mémoire se compose de deux parties : Une première partie qui se fixe pour objectif de faire un diagnostic général du secteur et d'énoncer la problématique comptable ; et une seconde partie qui contient un essai méthodologique de normalisation comptable et d'approche d'audit financier spécifique au secteur.

La première partie se compose de deux chapitres : Le premier consiste en un diagnostic général du secteur, en examinant sa place économique, son cadre institutionnel et réglementaire ; le second chapitre a pour finalité d'identifier les facteurs à l'origine de la problématique comptable.

La seconde partie comporte deux chapitres : Le premier contient une batterie de recommandations visant la normalisation comptable du secteur ; le second chapitre revêt le caractère de guide d'audit au service du commissaire aux comptes.

Pour des raisons de commodité du texte, nous avons annexé au mémoire des développements complémentaires, notamment :

- un essai de nomenclature des comptes spécifique au secteur ;
- des propositions d'aménagements de l'ETIC ;
- un guide d'appréciation du contrôle interne des cycles : immobilisations et clients ;
- des canevas de revue analytique adaptés au secteur ;

Le mémoire ne saurait être parfait ou exhaustif, mais il a pour vocation de promouvoir la recherche et d'enrichir la doctrine comptable, dans la mesure où il vise à sensibiliser les intervenants du secteur et les instances comptables sur la nécessité de normaliser la comptabilité gazière, dans l'espoir de mettre en place un plan comptable du secteur de la distribution des GPL.

PREMIÈRE PARTIE

**DIAGNOSTIC DU SECTEUR
DE LA DISTRIBUTION DU GPL AU MAROC**

INTRODUCTION DE LA PREMIÈRE PARTIE

La première partie du mémoire se propose d'identifier les facteurs qui sont à l'origine de la problématique comptable du secteur gazier.

Dans une première étape, nous allons procéder à un diagnostic de l'environnement général du secteur et de sa réglementation. C'est l'objet du chapitre premier intitulé : « Environnement général du secteur et réglementation ».

Dans une seconde étape, nous allons examiner la problématique comptable. C'est l'objet du chapitre deuxième intitulé : « Environnement comptable du secteur : des difficultés comptables à résoudre et un vide juridique ».

CHAPITRE PREMIER

ENVIRONNEMENT GÉNÉRAL DU SECTEUR & RÉGLEMENTATION

Afin de cerner la problématique comptable du secteur de la distribution du GPL au Maroc, il convient d'abord de comprendre son environnement général et d'examiner la réglementation qui lui est applicable.

SECTION I- ENVIRONNEMENT GÉNÉRAL DU SECTEUR : PLACE ÉCONOMIQUE ET CADRE INSTITUTIONNEL

Le butane est connu surtout par son utilisation ménagère, mais il est également présent dans les différents secteurs d'activité économique, en tant que combustible (industries chimiques, industries de céramique) ou en tant que consommable (activité hôtelière, restauration, secteur hospitalier). Quant au propane, il est de plus en plus utilisé dans les secteurs industriels, vu sa richesse en énergie et l'économie des coûts qu'il permet. L'importance du produit (et donc du secteur) a poussé l'Etat à veiller en permanence sur l'encadrement et l'organisation du secteur, tout en protégeant les intérêts du consommateur et en encourageant les investissements.

La présente section a pour objet de donner des chiffres clés, afin de situer la place du secteur dans l'économie nationale et mettre en relief l'intérêt du thème. Elle a aussi pour objet d'analyser le cadre institutionnel, en examinant le rôle des intervenants du secteur.

1. Place du secteur dans l'économie nationale

L'importance de la consommation de l'énergie n'est plus à démontrer. En 2001, le Maroc a consommé environ 6,1 millions de tonnes de produits pétroliers, dont 1,2 million de tonnes de GPL (soit 20%). Le butane représente plus de 90% de la consommation de GPL⁹, avec une hausse de consommation de 4,5% par rapport à 2000 (contre 1,8% en 2000 par rapport à 1999). En ce qui concerne la consommation finale, les produits pétroliers représentent 61% de la consommation totale d'énergie¹⁰.

Pour ce qui est de la production d'énergie, il y a lieu de noter la place encore marginale de l'activité d'extraction du pétrole brut (à peine 10,8 milles tonnes en 2001) et du gaz naturel (50 millions de m³). L'activité nationale du raffinage contribue par 65% de la production totale de l'énergie. En ce qui concerne la production nationale du gaz, le raffineur national contribue par 15% de la consommation nationale de butane¹¹.

⁹ Source : Rapport BAM 2001.

¹⁰ Le reste de la consommation d'énergie est représenté par l'électricité (34%) et le charbon (5%).

¹¹ L'Économiste, édition du 05.12.2002.

Le Maroc connaît un déficit important dans la balance énergétique, soit un déficit de 97 en pourcentage de la consommation globale, du fait que la production nationale ne contribue que faiblement dans la consommation primaire d'énergie. La facture énergétique a été évaluée à 21,9 milliards de dirhams en 2001. Les achats de pétrole brut se chiffrent à 14,5 milliards de dirhams. Les achats de produits pétroliers raffinés s'élèvent à 4,7 milliards de dirhams, soit 3,8% de la valeur globale des importations de 2001 (une hausse de 14% pour atteindre 1,7 million de tonnes).

Les subventions accordées au secteur pétrolier en général, et au butane en particulier, permettent de préserver le pouvoir d'achat, mais cela pèse sur les finances publiques. Les experts internationaux avancent qu'une hausse de 10 dollars du cours des produits, dans le contexte morose actuel, diminuerait la croissance de 0,5%. Nous devrions rappeler le litige qui a opposé en 2000 la SAMIR aux sociétés pétrolières, qui ont refusé de la payer du fait de l'accumulation des arriérés de la Caisse de Compensation. A fin 2001, cette dernière accusait environ 630 millions de DH d'arriérés rien que pour le butane. Chaque année, cet organisme débloque environ 2,2 milliards de DH pour la subvention du butane.

A partir du premier juillet 2002, la nouvelle structure des prix (calculée par quinzaine au lieu du mois) a pour but de réduire l'impact sur les finances publiques, du fait que la répercussion de toute variation de +/-2,5% des prix internationaux des combustibles liquides n'est plus en vigueur.

Les événements qu'a connus le secteur pétrolier durant les mois de novembre et décembre 2002 ont mis en exergue la fragilité du marché pétrolier et gazier marocain, à savoir : l'absence d'une politique pétrolière et gazière claire des pouvoirs publics, et l'insuffisance des installations et infrastructures actuelles. Une réflexion est menée actuellement par les pouvoirs publics pour réformer le secteur du gaz. Des informations concernant les orientations stratégiques du gouvernement ont été rendues publiques, comme par exemple : l'acquiescement de la TVA sur l'importation du produit en amont¹² (c'est-à-dire au moment de la réception du produit) et la suppression de la subvention du gaz.

L'avenir du secteur gazier au Maroc est prometteur : L'exploitation dans l'avenir du gaz naturel provenant du gazoduc Maghreb-Europe sera d'un apport considérable, parce qu'elle permettra de réduire le coût d'importation des GPL¹³, et le développement de synergies complémentaires entre le GPL et le gaz naturel. Concernant les ressources fiscales budgétaires, le secteur de l'énergie (pétrole, gaz, électricité et charbon) constitue l'un des secteurs les plus contributeurs, avec 13 milliards de dirhams de recettes fiscales (TIC et TVA)¹⁴. Ayant un caractère social, le butane est le moins taxé.

¹² L'Économiste, édition du 26 décembre 2002 : « Hydrocarbures : El Mossadeq lance les pistes de la réforme ».

¹³ Le Gazoduc est opérationnel depuis le 1^{er} novembre 1996, le Maroc a droit à 7% du volume global transféré au titre des droits de passage. Toutefois, cet avantage n'est pas encore effectif (L'Économiste édition du 30.01.2003).

¹⁴ L'économiste, édition du 30.01.2003 : « Impôts : Le secteur rapporte l'équivalent de la facture pétrolière ».

2. Les intervenants du secteur et la problématique de la normalisation comptable

L'étude du rôle des intervenants du secteur a pour finalité d'examiner leur sensibilité par rapport à la question comptable, et de les sensibiliser quant à la nécessité de considérer la normalisation comptable du secteur comme étant l'une des réformes primordiales à entreprendre. Il ne s'agit pas d'une simple étude descriptive, mais d'une analyse critique ayant pour but de formuler des recommandations invitant les différents acteurs à se pencher sur les aspects comptables du secteur.

a) L'autorité de tutelle

En l'occurrence le ministère en charge de l'énergie et des mines. Sa mission consiste notamment à :

- définir la politique de développement du secteur et ses orientations stratégiques ;
- assurer la pérennité du secteur et le respect de la réglementation (technique) ;
- garantir la protection des intérêts du consommateur (prix réglementés) ;
- assurer la couverture de la demande nationale, en définissant les niveaux de stock de sécurité et les quotas d'approvisionnement.

Cela dit, la mission de tutelle se focalise sur un rôle purement réglementaire, et ne s'étend pas au rôle de vecteur de développement et d'encouragement de l'investissement :

- Les marges réglementaires ont été gelées pendant 10 ans (entre 1986 et 1995), et la dernière révision des prix date de 1996. Les marges d'emplissage et de distribution sont insuffisantes, ce qui se répercute sur la structure financière, l'autofinancement et le volume des investissements des sociétés de distribution.
- L'absence de mesures concrètes pour la relance de l'investissement dans le secteur : Cela se répercute sur le volume, la qualité des investissements et du service. Nous citons, à titre d'exemple, l'absence d'encouragements pour la R&D, l'absence de publications professionnelles et techniques visant à développer de nouvelles technologies et synergies.
- L'absence d'intérêt pour la qualité de l'information financière des sociétés de distribution : Le ministère se limite à un rôle de collecte des données relatives aux chiffres d'affaires, aux achats et aux niveaux de stock. La fiabilité des données comptables et financières n'est pas un souci pour la planification stratégique.

b) La Caisse de Compensation

Instituée en 1941, elle constitue un acteur principal du secteur gazier. Sa mission consiste à collecter les recettes parafiscales et octroyer les subventions.

La problématique de l'équilibre financier de la Caisse de Compensation suscite beaucoup de débats ces dernières années. Il s'agit d'une question difficile à résoudre vu l'importance de la dimension sociale que revêt sa mission (stabilité des prix sur le marché intérieur).

c) Les opérateurs

c.1 Les opérateurs directs

Il s'agit des sociétés qui commercialisent le GPL (butane et propane) sous les deux formes : vrac et conditionné. Il s'agit à la fois des sociétés d'emplissage et des sociétés de conditionnement. Le Maroc compte environ 32 centres emplisseurs¹⁵, 5 terminaux d'approvisionnement, près de 28 sociétés de distribution et d'emplissage, 17 marques de bouteilles. Ces chiffres mettent en relief l'importance que revêt la normalisation comptable du secteur.

La branche « Conditionné » est dominée par 5 opérateurs représentant 76% du marché (Tissir Primagaz, Shell du Maroc, Afriquia Gaz, Ziz et Total Maroc). Quant à la branche « Vrac », elle est dominée par 5 opérateurs représentant 72% du marché (Salam Gaz, Tissir Primagaz, Shell du Maroc, Gazafric et Afriquia Gaz)¹⁶.

Outre les sociétés de distribution, il y a lieu de noter la présence de la SAMIR et la SOMAS. La SAMIR bénéficie actuellement du monopole de raffinage des produits pétroliers. La SOMAS constitue la plus grande capacité de stockage des GPL, avec une capacité totale de 100.000 tonnes, contre 6.000 tonnes pour le terminal de Nador (Salam Gaz) et 51.000 tonnes réparties entre les centres emplisseurs.

En ce qui concerne les importations de produit : 63% des importations de l'année 2001 ont été réalisées par le groupe des sociétés TPZ, Shell, Afriquia Gaz, Gazafric et Total Maroc. La SAMIR a importé 26,7%. Les importations de butane et propane s'élèvent à 2.629 millions de DH en 2001, soit 15% de la facture pétrolière.

Ces chiffres mettent en relief l'importance du secteur dans l'économie nationale, et la place des sociétés évoquées comme cas d'illustration dans le cadre de ce mémoire. Notre but est aussi de sensibiliser le lecteur au type d'actionnariat qui compose le secteur (société locale, filiale de multinationale, société en partenariat, société cotée en bourse), et à la qualité du management (société familiale, société tenue par l'obligation de reporting pour le compte du groupe, société tenue par les obligations légales des sociétés faisant appel public à l'épargne). Ces éléments ont un lien direct avec la problématique de normalisation comptable du secteur et l'approche de contrôle du commissaire aux comptes.

c.2 Les secteurs d'accompagnement

Il s'agit de l'ensemble des activités économiques connexes et annexes à la distribution du GPL (logistique, équipements, services). Nous soulignons en particulier les prestations de transport du produit, l'industrie des réservoirs (bouteilles, citernes, sphères), des casiers et des présentoirs, les fournisseurs de métaux, les assurances, les experts en certification (contrôle technique et sécurité) et le leasing (notamment celui des emballages et des véhicules de transport du produit).

¹⁵ Le dernier-né, celui de Salam Gaz en 2003 à Marrakech, un investissement global de 40 millions de DH.

¹⁶ Source : Statistiques du ministère de l'énergie et des mines 2001.

La multitude des prestataires de services permet de connaître la composition du coût de revient, et de mesurer l'importance du coût opérationnel¹⁷ par rapport au prix de vente du produit.

L'étude du coût opérationnel réalisée par un cabinet de conseil en 2002¹⁸, a permis de mettre en relief les problématiques suivantes :

- Le caractère insuffisant des marges commerciales (réglementées) pour couvrir le coût de revient du produit (butane) ;
- Le caractère inadapté de la structure des prix, qui se base sur le principe du prix de reprise, abstraction faite de tout calcul de rentabilité économique.

d) La représentation sectorielle

En l'occurrence le Groupement des Pétroliers du Maroc (G.P.M). Cette entité joue le rôle de représentant des opérateurs du secteur pétrolier, en particulier les professionnels du gaz. Elle regroupe l'ensemble des sociétés de production et de distribution.

Le G.P.M constitue le porte-parole du secteur, notamment dans le cadre des négociations avec les pouvoirs publics pour la révision des marges et la résolution des problèmes tels que : le crédit de TVA structurel et le règlement des arriérés de la Caisse de Compensation. Enfin, il procède à la collecte et la diffusion des statistiques sectorielles et au pilotage des études qui concernent le secteur.

La mission du G.P.M soulève les critiques suivantes :

- Rôle peu actif dans la diffusion de l'information relative au secteur du GPL : A notre avis, le G.P.M se focalise surtout sur la centralisation des statistiques commerciales mensuelles et leur diffusion entre les professionnels du secteur ;
- Les études sectorielles pilotées par le G.P.M revêtent un caractère ponctuel. Il serait souhaitable de voir ce rôle s'étendre à une mission d'information économique et financière permanente et publique.

Ainsi, et par référence à ses homologues dans d'autres pays tels que la France et le Canada, nous formulons les recommandations suivantes visant à promouvoir le rôle de cet organe :

- Édition d'un guide pratique sur la réglementation du secteur de la distribution du GPL au Maroc (lois, décrets, règlements, circulaires, lettres ministérielles, décisions administratives). Actuellement, le seul guide disponible est le recueil des textes réglementant le secteur pétrolier : un travail de compilation de textes éparpillés, pas forcément exhaustif, réalisé par le ministère de l'énergie et des mines en décembre 1986. Aucune mise à jour de ce recueil de textes n'est faite à ce jour.

¹⁷ Cf. les pages 206 à 208 pour le concept du coût opérationnel.

¹⁸ Étude sur la structure tarifaire et fiscale du gaz butane au Maroc, ERNST & YOUNG, février-mars 2002.

- Mise en place d'une base de données active, retraçant l'historique et l'actualité du secteur : problèmes, chiffres clés, défis, conjoncture, perspectives d'avenir, actualité dans les autres pays, informations sur les sociétés de GPL.
- Edition d'un guide pratique sur la fiscalité du secteur, notamment les charges parafiscales, les subventions de la Caisse de Compensation, le régime douanier.
- Diffusion de l'information entre les professionnels du secteur, afin d'harmoniser les pratiques comptables, et accorder une importance à la qualité de l'information comptable et financière à l'échelle du secteur.
- Publications orientées vers le métier de base : Études techniques tournées vers le développement de la profession et les métiers qui s'y rattachent, développement de nouveaux procédés industriels, innovation, R&D, technologie des GPL.

SECTION II- LA RÉGLEMENTATION SECTORIELLE, UN ARSENAL DE TEXTES A MODERNISER

Le secteur de la distribution du GPL se caractérise par la multitude des textes législatifs et réglementaires qui le régissent. Ces textes présentent un caractère éparpillé et ancien. Cela a constitué pour nous une difficulté, que ce soit dans le cadre du mémoire ou dans le cadre des missions d'audit¹⁹.

A notre connaissance, la fiscalité du secteur n'a jamais fait l'objet d'un travail de documentation professionnelle, visant à clarifier le régime fiscal des sociétés de distribution, notamment par rapport aux principaux impôts et taxes.

Cette section n'a pas pour objet d'établir la monographie réglementaire et fiscale du secteur, mais elle a pour objectif d'apporter une critique à l'essentiel de l'arsenal réglementaire et fiscal, en liaison avec la problématique de normalisation comptable et l'approche de contrôle dans le secteur gazier.

1. Diagnostic des principaux textes législatifs et réglementaires régissant le secteur

a) Contexte actuel

Nous avons été confrontés à plusieurs difficultés liées à la collecte des textes régissant le secteur, afin d'en faire la synthèse et sélectionner ceux qui ont un lien direct avec la problématique comptable. Si cela constitue un « défi favorable » pour tout travail de recherche universitaire et professionnelle, il n'en demeure pas moins que cela constitue un handicap majeur pour le développement de l'investissement dans le secteur : Un investisseur potentiel serait dissuadé par l'opacité et l'absence d'information sur le secteur, sur son régime fiscal et sur les obligations réglementaires y afférentes.

¹⁹ Nous nous interrogeons quant aux difficultés pour un investisseur potentiel ?!

Le commissaire aux comptes ne peut pas ignorer ou négliger le contenu de la réglementation sectorielle. La revue juridique, dans le cadre des missions de révision légale, doit intégrer l'examen critique du respect des obligations légales et réglementaires.

Les principales critiques que nous pouvons formuler dans ce cadre sont les suivantes :

- Absence de travail de centralisation et de synthèse des textes régissant l'activité de distribution du GPL au Maroc. Ce travail aurait pu être réalisé en concertation entre le G.P.M et le ministère de tutelle.
- Le recueil des textes actuellement disponible date de 1986, aucune mise à jour n'est faite à ce jour, et l'on ne peut être certain de son exhaustivité. Ce recueil traite du secteur pétrolier en général, mais la distribution du GPL a des particularités qui la distinguent des autres activités pétrolières.
- L'information sur la réglementation sectorielle est opaque : Un investisseur ou un partenaire commercial aurait des difficultés à assimiler l'environnement réglementaire du secteur, les droits et les obligations des sociétés, surtout que l'activité de distribution du GPL obéit à des règles strictes en matière de respect de l'environnement, de maîtrise des risques industriels, de sécurité des installations, de respect des obligations déclaratives et de stock de sécurité.
- Caractère encore imprécis des modalités de financement des importations par la Caisse de Compensation : Nous n'avons pas pu recueillir de texte de loi, de règlement ou de décision administrative définissant la procédure et les formalités à accomplir pour bénéficier du régime de financement des importations.

Par ailleurs, nous déplorons le fait que la réglementation soit tournée vers la régulation des aspects techniques et réglementaires de l'activité de distribution et d'emplissage du GPL, sans ouvrir la voie pour le développement et la modernisation des activités industrielles et commerciales liées aux GPL.

En ce sens, les textes régulent la reprise en raffinerie, les réseaux de distribution, la fixation des prix, mais ils ne traitent pas des aspects modernes de la profession, tels que le développement de nouvelles activités et technologies, l'encouragement de la R&D, la dynamisation des partenariats commerciaux et industriels entre les sociétés.

Les principaux textes législatifs et réglementaires ayant un lien avec la problématique comptable peuvent être résumés comme suit :

- **Loi n° 1-72-255 du 22 février 1973** : Elle régit l'importation, l'exportation, le raffinage, la reprise en raffinerie et en centre emplisseur, le stockage et la distribution des hydrocarbures. Cette loi définit l'étendue des agréments de reprise en centre emplisseur, les opérations soumises à autorisation administrative (importation, cession, fusion d'agréments, création de centres emplisseurs, extension d'installations existantes), les règles relatives au stockage, la détention, le transport, l'emplissage des bouteilles de GPL et les sanctions et pénalités administratives.

- **Décret n° 2-73-513 du 7 avril 1973** : Ce décret définit les règles et les modalités d'application de la loi n° 1-72-255. Il traite, notamment, de la gestion du parc des bouteilles, des obligations déclaratives auprès du ministère de tutelle (achats, ventes et stocks mensuels), de la création des dépôts de stockage de produit.
- **Arrêté n° 773-73 du 20 juillet 1973** : Il définit la consistance du parc des bouteilles de GPL à 30.000 unités, réparti au minimum sur 3 dépôts de stockage, dont un doit satisfaire à la réglementation des établissements insalubres ou dangereux.
- **Loi n° 9-71 du 12 octobre 1971** : Elle définit les règles, les modalités d'application, le mode de contrôle, les sanctions et les pénalités relatives au stock de sécurité.
- **Arrêté n° 393-76 du 17 février 1977²⁰** : Le stock de sécurité pour les centres emplisseurs est égal à 2,5 la moyenne mensuelle des emplissages livrés sur le marché intérieur. La moyenne mensuelle est calculée annuellement par le ministère de tutelle, sur les ventes réalisées entre le 1^{er} avril de l'année écoulée et le 31 mars de l'année en cours, et communiquée aux centres emplisseurs avant le 1^{er} juillet.
- **Arrêté n° 484-81 du 25 mai 1981²¹** : Il stipule que le produit de la marge spéciale doit être inscrit au passif du bilan dans un compte de dette à long terme au profit de la Caisse de Compensation, intitulé « marge spéciale pour le financement des stocks de sécurité ». En cas de non-respect de cette disposition, la société devra verser à la Caisse de Compensation la totalité de la marge spéciale collectée jusqu'à ce jour. Les sociétés devront verser à la Caisse, à la fin de chaque mois, le montant de la marge spéciale collectée pendant ce mois.
- **Arrêté n° 483-81 du 25 mai 1981²²** : relatif à la revalorisation et la dévalorisation des stocks de produits pétroliers. Selon cet arrêté, les stocks de produits « sous-douane »²³ doivent figurer en comptabilité au prix de reprise en vigueur. En cas d'augmentation du prix de reprise, la différence entre la valeur des stocks sous-douane calculée au prix de reprise en vigueur et celle calculée au prix de reprise antérieur est appelée « revalorisation des stocks » (revalo). En cas de diminution du prix de reprise, la différence est appelée « dévalorisation des stocks » (dévalo). Les sociétés qui n'adhèrent pas à la convention de la revalo-dévalo annexée à cet arrêté, devront verser le solde du compte « provision de la Caisse de Compensation » au profit de cette dernière. L'application de cette disposition réglementaire soulève des difficultés que nous examinerons en détail, dans le cadre de la partie réservée aux incompatibilités de la réglementation sectorielle avec les règles comptables²⁴.

²⁰ Cf. annexe 12 à la page 222.

²¹ Cf. annexes 7 et 7 bis aux pages 215 et suivante.

²² Cf. annexes 8 et 8 bis aux pages 217 et suivante.

²³ Il s'agit des produits non admis en libre pratique au sens de l'article premier du code des douanes.

²⁴ Cf. page 65.

- **Arrêté n° 181-80 du 7 janvier 1980²⁵** : Il fixe certaines modalités d'application du Dahir du 12 janvier 1955 portant règlement sur les appareils à pression de gaz. Cet arrêté définit l'échéancier de réépreuve et la durée de vie des bouteilles à gaz.
- **Lettre ministérielle du 8 mai 1996²⁶** : relative à la régularisation du butane importé transitant par la SOMAS : Si le prix d'importation des quantités prélevées durant le mois M est supérieur au prix de reprise, l'écart est supporté par la Caisse de Compensation ; sinon, la différence est au profit de cette dernière. Cette régularisation a un lien avec la correction de valeur dite « revalo-dévalo ».
- **Lettre ministérielle du 30 janvier 1997** : relative à la définition du programme de reconstitution des stocks de sécurité de GPL.

b) Réflexion sur les réformes à entreprendre

Actuellement, une commission interministérielle travaille en concertation avec le G.P.M, afin d'étudier les propositions formulées d'une part et d'autre pour réformer la structure tarifaire du secteur. Ces propositions visent la refonte du système de tarification et l'allègement de la fiscalité sectorielle. Elles visent la définition d'un nouveau rôle pour la Caisse de Compensation et la modernisation de la réglementation.

Dans le même souci de réforme, nous formulerons des critiques et des recommandations en lien avec les propositions faites par la commission interministérielle et les professionnels du secteur.

b.1 Réforme tarifaire

Le système de tarification actuel demeure contraignant pour les sociétés de distribution. Certes, la libéralisation progressive du secteur est entrée en vigueur à partir de juillet 2002, mais il y a lieu de préciser qu'il s'agit d'une libéralisation de la filière « approvisionnement ». La libéralisation générale du secteur signifie la liberté de fixer les prix de vente par les sociétés de distribution, et donc des marges.

A notre avis, l'Etat continuera d'intervenir dans le processus de commercialisation du butane en réglementant les marges et les prix. Cela constitue une contrainte à gérer par les sociétés de distribution, du moins à moyen terme.

Cela dit, les professionnels du secteur peuvent défendre les aspects suivants :

- Une révision régulière des marges réglementaires sur la base d'un calendrier ;
- Une révision des marges faite sur la base d'études économiques préalables, pour ne pas négliger la pérennité du secteur et le développement de l'investissement ;

²⁵ Cf. annexe 11 à la page 221.

²⁶ Cf. annexe 9 à la page 219.

- Si à terme la libéralisation de la filière « vente » est incontournable, elle n'est pas forcément concomitante avec le démantèlement des barrières douanières prévu pour 2012. A notre avis, cette libéralisation devrait être progressive pour ne pas perturber la stabilité du marché et causer un préjudice au pouvoir d'achat, d'autant plus qu'il est question d'un produit social de première nécessité.

Nous soutenons de ce fait les actions suivantes :

- Fixation de prix de reprise plafonds calculés sur une base mensuelle, pour réduire la volatilité des prix et les lourdeurs administratives liées aux changements de prix ;
- Remboursement des frais d'importation qui ne sont pas actuellement remboursés (généralement le fret et les surestaries) ;
- Introduction du mécanisme de couverture des risques de cours des produits et de taux de change, et prise en charge (totale ou partielle) par la Caisse de Compensation ;
- Réduction des frais de stockage chez la SOMAS et subvention (totale ou partielle) par la Caisse de Compensation ;
- Introduction du mécanisme des forfaits pour le transport entre centres emplisseurs et lieux d'approvisionnement. Actuellement, les remboursements de transport sont fixés à partir de Mohammédia vers les centres emplisseurs (transport primaire).
- Subvention du transport secondaire ;

Ces réformes nécessitent un engagement supplémentaire de la Caisse de Compensation. Les sociétés de distribution devraient également s'engager dans la reconstitution des forces du secteur, au risque de le voir fragilisé par le soutien excessif de l'Etat.

Des mesures peuvent être proposées à cet égard :

- Effort soutenu pour l'augmentation des stocks de sécurité. Le taux de marge spéciale pourrait être revu à la hausse, ainsi que la capacité et le délai de stockage ;
- Révision à la hausse de la provision de transport en vrac ;
- Contribution aux frais de R&D pour moderniser le secteur : Une provision pour R&D pourrait être introduite dans le prix de vente.

Un autre axe sur lequel les professionnels du secteur et l'autorité de tutelle devraient se pencher : Il consiste à repenser une nouvelle structure des prix intégrée et homogène. La structure actuelle des prix scinde le cycle économique du GPL en trois branches : l'approvisionnement, l'emplissage et la distribution. Ce qui est d'ailleurs à l'origine de certaines incompatibilités comptables. Il est possible de s'inspirer des modèles de tarification dans les autres pays tels que la Côte d'Ivoire (réglementation par coût de service), la Belgique (réglementation par prix plafond), la Turquie (réglementation par le mécanisme des prix ajustés).

b.2 Nécessité de redéfinir la mission de la Caisse de Compensation

La commission interministérielle propose le désengagement de la Caisse de Compensation. Nous ne sommes pas d'avis que cette proposition soit favorable pour l'avenir du secteur et le consommateur final, du moins à moyen terme. L'engagement de la Caisse de Compensation constitue le garant de la protection des intérêts du consommateur et de la préservation du pouvoir d'achat.

Le désengagement total ou immédiat de la Caisse de Compensation signifierait mettre fin aux subventions accordées aux sociétés de distribution, ce qui se répercutera sur les marges commerciales et les résultats des sociétés. Cette situation constituerait une menace pour la pérennité des sociétés de gaz de taille petite ou moyenne. A notre avis, la présence de la Caisse de Compensation devrait être maintenue, avec toutefois la nécessité de repenser sa mission et le mode de calcul et de distribution des subventions, pour les orienter vers les couches sociales les plus démunies. Au cœur de cette réforme, il y a la refonte du système de tarification.

Vu les contraintes économiques et sociales du pays, il est important de protéger le consommateur contre toute libéralisation « anarchique » du secteur du gaz. Les ressources de la Caisse de Compensation seraient davantage sollicitées, ce qui amène à réfléchir sur d'autres sources de financement, notamment auprès des professionnels du secteur, sous forme de taxes parafiscales ou professionnelles supplémentaires. Notons surtout que la profession devra se préparer à la libéralisation générale du secteur : Le démantèlement douanier prévu pour 2012 pourrait ouvrir la voie à l'arrivée de nouveaux concurrents plus compétitifs et solides financièrement.

b.3 Modernisation du cadre institutionnel et réglementaire

L'importance de mise en place d'un cadre institutionnel et réglementaire moderne n'est pas à démontrer. La libéralisation du secteur, l'arrivée de nouveaux investisseurs, la fin du monopole de raffinage pétrolier, les impératifs de protection des intérêts du consommateur et de préservation du pouvoir d'achat, sont autant de facteurs qui œuvrent pour un nouveau cadre institutionnel et réglementaire.

Nous recommandons la création d'un organe autonome du ministère de tutelle, chargé de la régulation et la réglementation du secteur ; une sorte d'agence de réglementation du secteur gazier qui aura pour mission, notamment :

- le contrôle technique des installations et la conformité des sites d'emplissage et de stockage aux normes de sécurité et de préservation de l'environnement ;
- la mise en place des normes techniques et leur mise à jour ;
- de veiller au respect de la réglementation ;
- de jouer le rôle d'arbitre et de conciliateur en cas de litige qui concerne la profession ;
- la surveillance des pratiques anticoncurrentielles et le pouvoir de sanction en cas d'infraction à la réglementation.

Enfin, l'autorité de tutelle devrait penser à mettre en place un dispositif réglementaire adéquat, pour réguler les différentes stratégies sectorielles dans le cadre de la libéralisation, à savoir le développement des synergies nouvelles et des alliances stratégiques, la proposition de nouveaux services et produits, la baisse des prix.

b.4 Problématique du stock de sécurité

L'arrêté ministériel n° 393-76 du 17 février 1977 stipule que le stock de sécurité de GPL doit être égal à 2,5 la moyenne mensuelle des emplacements livrés sur le marché intérieur.

Les moyennes mensuelles sont calculées annuellement sur les ventes réalisées entre le 1^{er} avril de l'année écoulée et le 31 mars de l'année en cours, et communiquées par le ministère de tutelle avant le 1^{er} juillet de chaque année.

En janvier 1997, pour des besoins de reconstitution des stocks nationaux de GPL, le ministère de tutelle a défini pour chaque société le quota des stocks de sécurité. La lettre ministérielle adressée à chacune des sociétés stipule ce qui suit :

- La nécessité de respecter le programme de reconstitution des stocks selon un rythme permettant de les relever progressivement, sur la période allant à septembre 1997, à hauteur des montants cumulés collectés au titre de la revalorisation des stocks et la marge spéciale, déduction faite des arriérés du différentiel de transport. Un échéancier en quantité et en valeur est annexé à la lettre ministérielle.
- Les stocks de sécurité doivent être comptabilisés séparément et distingués des stocks-outils commerciaux.
- Les stocks de sécurité sont financés par les fonds mis à la disposition des sociétés par l'Etat, et figés au niveau des quantités physiques correspondant à leurs valeurs d'acquisition, sur la base du cours du mois de leur reconstitution et selon le planning annexé à la lettre.
- Les sociétés doivent se conformer au programme de reconstitution des stocks prévu par la lettre, et aux dispositions réglementaires en vigueur, notamment la loi du 22 février 1973 (relative à la réglementation de l'activité pétrolière) et la loi du 12 octobre 1971 (relative au stock de sécurité). Les sanctions et pénalités sont lourdes : Outre le remboursement immédiat de la valeur des stocks non reconstitués, la société est soumise au paiement des sanctions pécuniaires.
- L'instauration d'une procédure de contrôle systématique des stocks de sécurité physiques détenus. Les sociétés doivent, mensuellement, adresser une déclaration sur l'honneur de l'état détaillé des stocks (physiques et comptables) des produits pétroliers dont elles disposent.
- Suspension, à partir du 1^{er} février 1997, de la collecte de la marge spéciale sur l'ensemble des produits pétroliers à l'exception du butane.

Plusieurs remarques et critiques peuvent être formulées quant à ces mesures :

- La lettre ministérielle suspend la collecte de la marge spéciale sauf pour le butane, alors que dans la pratique les sociétés collectent et déclarent également la marge spéciale pour le propane empl. L'arrêté ministériel du 30 décembre 1994 stipule la libéralisation des prix de vente du propane. Par conséquent, le mécanisme de la structure des prix est abrogé pour ce produit. Toutefois, le dit arrêté précise que les prix de vente du propane doivent inclure une marge spéciale de 30 dirhams la tonne. A notre avis, la lettre ministérielle susmentionnée nécessite une mise à jour, du fait qu'elle est en contradiction avec les dispositions réglementaires et la pratique.
- Le calendrier de reconstitution des stocks de sécurité annexé à ladite lettre est fixé sur la base des prix de reprise historiques, c'est-à-dire à la date de rédaction de ladite lettre, alors que la réglementation se veut dynamique, puisqu'elle prévoit un stock de sécurité égal à 2,5 la moyenne mensuelle des emplissages.
- Le seuil réglementaire du stock de sécurité est plus élevé que la capacité financière et logistique des sociétés de distribution. D'ailleurs, les négociations des professionnels avec le ministère de tutelle visent la réduction de ce seuil, afin de le ramener à 45 ou 30 jours. Il est nécessaire de mettre à jour la réglementation relative au stock de sécurité, qui, peu cohérente avec la réalité du secteur, n'est pas respectée en pratique.

A notre avis, la lettre ministérielle du 30 janvier 1997 avait pour objectif la régularisation d'une situation temporaire que connaissait le secteur. Une mise à jour de la réglementation afférente au stock de sécurité est nécessaire, afin de dissiper les confusions et les incompatibilités entre la pratique et la réglementation. Cette mise à jour devrait tenir compte de la capacité de stockage réelle des sociétés de distribution, de leurs investissements futurs et de leurs ressources financières.

2. Régime fiscal applicable au secteur

Nous déplorons l'absence de guide pratique sur la fiscalité du secteur. Cette situation n'est pas sans conséquences fiscales et comptables. A notre avis, le régime fiscal des sociétés gazières n'est pas suffisamment clair. En l'absence de jurisprudence, cela constitue un risque majeur et permanent pour les sociétés, qui sont exposées à supporter des coûts financiers importants à l'issue des contrôles fiscaux. A titre d'exemple, le régime fiscal des consignations de bouteilles à gaz et des reprises sur consignations n'est pas précis, il devrait faire l'objet d'une « jurisprudence » et de travaux de recherches spécifiques.

Nous apporterons des précisions concernant le régime fiscal du secteur en matière d'IS et de TVA (fiscalité générale). Nous aborderons aussi la fiscalité spécifique au secteur (parafiscalité). Enfin, nous formulerons des critiques relatives au cadre fiscal actuel et au rôle de la fiscalité dans l'avenir.

a) La fiscalité générale

Nous allons examiner le régime fiscal des éléments de la structure des prix par rapport aux principaux textes de loi : La loi 24-86 instituant l'Impôt sur les Sociétés (IS) et la loi 30-85 instituant la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA).

a.1 Impôt sur les Sociétés

Rappel : L'activité de distribution des GPL est soumise à la cotisation minimale au taux de 0,25% en vertu de l'article 15 de la loi instituant l'IS.

a.1.1. Les marges

En vertu de l'article 6 de la loi sur l'IS, les produits imposables comprennent les produits d'exploitation, les profits et gains provenant des opérations effectuées par la société. Les marges prévues par la structure des prix, à savoir, la marge d'emballage, le capsulage des bouteilles et la marge des sociétés de distribution, sont imposables à l'IS en tant que profits réalisés.

La marge spéciale pour le financement des stocks de sécurité et la provision de transport en vrac soulèvent des difficultés particulières, du fait qu'elles ne sont pas des composantes du prix de vente définitivement acquises par la société. En d'autres termes, il s'agit d'éléments collectés par la société et affectés à des emplois bien définis par la réglementation.

a.1.2. La marge spéciale pour le financement des stocks de sécurité

L'article premier du texte de base précise que le produit de la marge spéciale doit être inscrit au passif du bilan, dans un compte de dette à long terme, et affecté exclusivement au financement des stocks de sécurité en GPL.

L'article 6 alinéa 1 de la loi sur l'IS stipule que les produits imposables comprennent le chiffre d'affaires, ce dernier étant constitué des recettes des créances acquises se rapportant aux produits livrés.

Certaines sociétés comptabilisent le chiffre d'affaires brut de la marge spéciale, et constatent la charge affectée au financement des stocks de sécurité dans un compte de charges d'exploitation. D'autres sociétés comptabilisent le chiffre d'affaires net de la marge spéciale, et enregistrent cette dernière directement dans le compte de passif correspondant.

Ces divergences tiennent lieu du fait que la marge spéciale n'est pas une marge définitivement acquise par la société : Elle est à la fois un élément du chiffre d'affaires et une charge « parafiscale ». Cette situation n'a jamais été clarifiée auparavant ; elle a un impact sur la base de calcul de la cotisation minimale et sur le mode de calcul de l'impôt (au cas où la société serait exportatrice et bénéficierait des mesures d'encouragement aux investissements).

Il est nécessaire d'apporter les précisions suivantes :

- Partant du postulat de l'autonomie du Droit fiscal et de la réglementation sectorielle, le chiffre d'affaires fiscalement imposable doit comprendre la recette de la marge spéciale, et ce en application de l'article 6 de la loi sur l'IS. La provision affectée au financement des stocks de sécurité est à constater dans les comptes de charges (charge d'exploitation déductible fiscalement).
- La convention annexée à l'arrêté 484-81, relative au financement des stocks de sécurité, stipule d'ailleurs que la constatation de la marge spéciale se fait en débitant un compte de charges d'exploitation, et en créditant un compte de dette à long terme envers la Caisse de Compensation.
- L'administration fiscale peut préconiser un traitement fiscal avantageux pour les sociétés, en permettant l'inscription du chiffre d'affaires net de la contribution au financement des stocks de sécurité.

a.1.3. La provision de transport en vrac

La provision de transport en vrac est facturée au client pour les livraisons de butane conditionné. Elle est collectée par la société et déclarée à la Caisse de Compensation, qui lui accorde un remboursement des frais de transport. La provision de transport présente la même confusion que la marge spéciale, avec toutefois les précisions suivantes :

- Certaines sociétés comptabilisent le chiffre d'affaires du butane conditionné brut de la provision de transport collectée ; le montant à déclarer à la Caisse de Compensation étant comptabilisé dans un compte de charges d'exploitation ;
- D'autres sociétés comptabilisent le chiffre d'affaires net de la provision de transport, celle-ci étant inscrite directement dans le compte de passif ;
- Aucun texte réglementaire ne précise de schéma comptable particulier (contrairement à la marge spéciale). La provision de transport en vrac est fixée par arrêté ministériel, sans qu'il y ait de précision quant au schéma comptable à adopter.

A notre avis, le régime fiscal applicable à la marge spéciale est aussi valable pour la provision de transport en vrac. L'administration fiscale peut autoriser l'inscription du chiffre d'affaires net de la provision de transport en vrac.

a.1.4. Péréquation (solde de la Caisse de Compensation)

Il s'agit de la quote-part du prix de vente au détail (butane conditionné) que la Caisse de Compensation supporte pour assurer la stabilité des prix. Ce montant est versé par la Caisse aux sociétés, qui font la déclaration des tonnages facturés aux dépositaires propres (représentants de la marque) ou directement aux détaillants.

Les positions fiscales diffèrent d'une société à l'autre :

- Certaines sociétés comptabilisent le chiffre d'affaires net du montant de la péréquation, celle-ci étant inscrite au crédit d'un sous-compte d'achats de marchandises ;
- D'autres sociétés comptabilisent le chiffre d'affaires net de la péréquation, cette dernière étant inscrite dans un sous-compte de subventions d'exploitation (716xx).

Ces divergences ont un impact sur la base de calcul de la cotisation minimale, et sur le mode de calcul de l'impôt au cas où la société bénéficierait des mesures d'encouragement aux investissements. Ces discordances ont pour origine les facteurs suivants :

- Les sociétés qui inscrivent la péréquation au crédit du compte de charge invoquent l'argument que la Caisse préconise ce traitement, et que, par le passé, elle a rectifié sa position en permettant aux sociétés de ne plus inscrire en chiffre d'affaires le montant de la péréquation, cette dernière devant être enregistrée en compte de charge. Toutefois, cette position n'est pas appuyée par une décision expresse émanant de la Caisse.
- Dans un souci d'optimisation fiscale, les sociétés minorent le chiffre d'affaires pour ne pas tomber dans le cas où l'IS correspondrait à la cotisation minimale, surtout que les sommes en jeu ont un impact financier significatif. Ces sociétés encourent un risque fiscal considérable²⁷. La loi relative à l'IS est claire : Les produits imposables comprennent les subventions, primes et dons reçus de l'Etat (article 6).

A notre avis, quoique le terme « subvention » n'est pas expressément employé pour désigner la rubrique de la structure des prix appelée « solde de la Caisse de Compensation », le montant supporté par cette dernière constitue une subvention d'exploitation pure et simple.

L'esprit économique à la base du mécanisme de la compensation et de la structure des prix est cohérent avec la définition de « subvention d'exploitation » donnée par l'administration fiscale : « Les subventions d'exploitation sont celles acquises par la société pour lui permettre de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation, ou de faire face à certaines charges d'exploitation ».

L'article 6 1° de la loi instituant l'IS stipule que le chiffre d'affaires est constitué des recettes et créances acquises se rapportant aux produits livrés. Partant de ce principe, le solde supporté par la Caisse est une créance acquise par la société de distribution, du seul fait de la livraison du butane conditionné au dépositaire. Ce solde constitue un produit imposable à l'IS. Par conséquent, il doit être inscrit parmi les produits d'exploitation et non pas parmi les charges (au crédit). Il s'agit plus d'un complément de produit que d'un élément à lier au coût d'achat.

²⁷ Une société a déjà eu un contrôle fiscal qui a débouché sur un rappel important de l'IS.

Par ailleurs, la problématique du rattachement fiscal de la péréquation mérite d'être examinée. Si l'imposition à l'IS est claire, le calcul de la base imposable présente des difficultés : L'article 6 6° de la loi instituant l'IS stipule que les subventions, primes et dons reçus de l'Etat font partie des produits imposables, et qu'ils sont rapportés à l'exercice au cours duquel ils sont perçus, c'est-à-dire à l'exercice de leur encaissement. Donc, la péréquation est imposable du fait de son encaissement.

Cela dit, les sociétés rattachent la péréquation au mois de survenance (facturation) abstraction faite de l'encaissement, ce qui permet le respect de la spécialisation des exercices et la simplification du passage du résultat net comptable au résultat fiscal.

a.1.5. Remboursement du différentiel de transport

Les frais de transport primaire du butane vrac sont pris en charge par la Caisse de Compensation, qui octroie des remboursements en fonction du trajet reliant la ville d'enlèvement du produit à celle où se situe le centre emplisseur.

Les pratiques comptables/fiscales diffèrent d'une société à l'autre :

- Certaines sociétés considèrent le remboursement des frais de transport comme étant un complément du chiffre d'affaires (produit accessoire) ;
- D'autres sociétés le considèrent comme étant une subvention d'exploitation ;
- Enfin, des sociétés le rattachent au coût d'achat en le comptabilisant au crédit de la charge initiale (provision de transport).

A notre avis, le remboursement des frais de transport est imposable à l'IS en tant que subvention d'exploitation. Pour les sociétés qui le rattachent à la charge de transport initiale (au crédit), elles encourent le risque fiscal lié à la sous-estimation de la base imposable à la cotisation minimale et de la quote-part du résultat imposable en cas de mesures d'encouragement aux investissements. La question du rattachement fiscal de la péréquation se pose également pour le remboursement de transport. L'administration fiscale devrait enrichir la doctrine administrative en se prononçant sur la nature et le régime fiscal du remboursement de transport.

a.1.6. Subvention des importations de produit

La Caisse subventionne les importations de butane en prenant en charge l'excédent du coût de l'importation qui dépasse le prix de reprise. Nous n'avons pas obtenu de texte législatif ou réglementaire qui soit à la base de ce régime de remboursement, mais nous pensons qu'il s'agit d'un « régime administratif de fait » découlant de la structure des prix. La Caisse de Compensation constitue le moyen de sa mise en œuvre.

La pratique sectorielle diffère d'une société à l'autre :

- Certaines sociétés comptabilisent les importations de butane au prix de reprise et non pas au coût d'achat.

- D'autres sociétés enregistrent les importations au coût d'achat et comptabilisent le solde dû par la Caisse en tant que subvention d'exploitation lors du dépôt du dossier d'importation (d'où le problème du cut-off).
- Enfin, d'autres sociétés enregistrent la subvention d'importation au crédit du compte de subvention d'exploitation, en suivant en extra-comptable le reliquat de la Caisse, les achats étant valorisés au coût d'achat.

Le but du remboursement des frais d'importation est de neutraliser l'impact du coût de l'importation sur la marge commerciale, en alignant cette dernière sur la marge réglementaire, comme si la société s'approvisionnait localement²⁸. A notre avis, il s'agit fiscalement d'une subvention d'exploitation imposable à l'IS. L'administration fiscale devrait enrichir la doctrine administrative en se prononçant expressément sur le régime fiscal des importations de butane.

a.1.7. Complément du coût d'importation du produit

La Caisse met à la charge des sociétés importatrices du butane le différentiel du prix de reprise qui excède le coût d'importation. Les sociétés comptabilisent ce complément parmi les charges d'exploitation et le déduisent fiscalement.

La loi instituant l'IS ne traite pas du régime fiscal applicable aux contributions supplémentaires mises à la charge des sociétés par la Caisse de Compensation. A notre avis, leur déductibilité pourrait être contestée par l'inspecteur fiscal.

L'article 7 5° prévoit la déductibilité fiscale des impôts et taxes à la charge de la société, y compris les cotisations supplémentaires émises au cours de l'exercice à l'exception de l'IS. Partant de ce principe, le complément du coût d'importation n'est pas déductible fiscalement, surtout en l'absence de texte qui en précise la nature et le régime fiscal. Il nous semble que l'inspecteur fiscal peut invoquer le non-respect des conditions de déductibilité fiscale.

Toutefois, trois facteurs militent en faveur de cette déductibilité :

- L'article 7 1° précise que les charges déductibles comprennent les achats de matières et produits. Partant du principe que l'accessoire suit le principal, le complément du coût de l'importation est à lier au coût d'achat du produit, ce dernier étant déductible fiscalement (car justifié par des factures), la cotisation supplémentaire supportée par la société est déductible également ;
- Les dossiers déposés par les sociétés importatrices auprès de la Caisse de Compensation constituent des éléments administratifs qui justifient le bien fondé de la charge complémentaire. Cette dernière s'apparente à une perte d'exploitation justifiée par des mesures réglementaires, ce qui appuie sa déductibilité sur le plan fiscal (Cf. article 7 11° de la loi instituant l'IS).

²⁸ Ce qui permet de protéger le monopole de la SAMIR, qui facture ses ventes de GPL au prix de reprise.

- La lettre ministérielle du 8 mai 1996 permet d'appuyer la déductibilité fiscale de la charge en question. Toutefois, il y a lieu de préciser que les sociétés n'ont pas, toutes, connaissance de ladite lettre et qu'elles neutralisent différemment l'impact de l'évolution des prix de reprise sur la marge.

A notre avis, il y a un vide que l'administration fiscale, les professionnels du secteur et la Caisse de Compensation devraient pallier, en clarifiant le régime fiscal applicable aux régularisations liées aux importations de butane.

a.2 La Taxe sur la Valeur Ajoutée

La vente du GPL est soumise à la TVA au taux de 7% avec droit à déduction (article 15 1° de la loi n° 30-85).

La TVA sur les importations de GPL a été suspendue à partir de décembre 2002²⁹. En fait, il s'agit d'une décision prise par l'administration fiscale (en attendant l'élaboration du décret d'application), et ne constitue pas un amendement de la loi relative à la TVA émanant du législateur et faisant l'objet d'un décret d'application (dûment publié au bulletin officiel).

a.2.1. Les marges

Les marges de coulage, d'emplissage, de capsulage des bouteilles, des sociétés de distribution et des dépositaires sont soumises au taux de 7%.

a.2.2. Marge spéciale pour le financement des stocks de sécurité

La structure des prix, telle qu'elle est disposée, soumet la marge spéciale à la TVA au taux réduit de 7%. L'article 11 de la loi stipule que le chiffre d'affaires imposable comprend le prix des marchandises, ainsi que les frais, droits et taxes y afférents à l'exception de la TVA. La marge spéciale, qui constitue une contribution mise à la charge des sociétés de distribution, ne soulève pas de remarque particulière et la pratique sectorielle est conforme à la loi.

a.2.3. La provision de transport

L'imposition de la provision de transport en vrac ne soulève pas de remarque particulière. Elle est imposable à la TVA au taux de 7% au même titre que la marge spéciale.

a.2.4. La péréquation

A fin 2002, la structure des prix est conçue de telle sorte que la Caisse de Compensation supporte une partie du prix de vente au détail HT. Exemple : Sur un prix de vente en gros HT de 4.503,20 DH/T (charge de 3 kg), la Caisse supporte HT 1.621,58 DH/T, le prix de vente en gros effectif HT est de 2.881,62 DH/T (Cf. structure des prix en annexe 6).

²⁹ Mesure d'encouragement liée au sinistre de la SAMIR du 25 novembre 2002.

A priori, il est possible de croire que la péréquation échappe à l'imposition en matière de TVA, mais pour des raisons de gestion des flux de trésorerie de la Caisse de Compensation, la péréquation est allouée sur une base HT. Ce qui est à l'origine de la problématique du crédit de TVA structurel³⁰.

Il est à préciser que la circulaire émanant de l'administration fiscale, stipule que les subventions reçues par un assujetti ne sont pas imposables à la TVA quand elles présentent le caractère d'une libéralité, c'est-à-dire quand elles sont accordées sans contrepartie. En revanche, lorsqu'il s'agit de subventions de fonctionnement octroyées dans le but d'éponger un déficit dans la gestion ou pour soutenir le prix d'un produit (cas de la péréquation), elles doivent être incluses dans le chiffre d'affaires imposable. Nous pensons qu'il y a une discordance entre les textes : La Caisse de Compensation octroie la subvention sur une base HT, alors que l'administration fiscale préconise l'imposition des subventions d'exploitation et d'équilibre à la TVA.

A notre avis, il existe un risque fiscal spécifique au secteur, quoique « théorique », puisque l'inspecteur fiscal pourrait invoquer cette position de l'administration et reconstituer le montant de la TVA contenu dans le résultat comptable.

L'administration fiscale s'est rattrapée en consacrant un paragraphe de la note circulaire au traitement fiscal des primes et subventions reçues de la Caisse de Compensation : Elle précise que lorsque le produit est vendu à un prix inférieur à son prix normal, les sommes encaissées par les assujettis au titre de cette compensation sont soumises à la TVA, mais par mesure de tempérament il a été décidé de ne pas les imposer.

A partir de janvier 2003, la structure des prix octroie le remboursement du solde de la Caisse de Compensation TTC. Ce qui permet de réduire le crédit de TVA structurel³¹.

a.2.5. Remboursement du différentiel de transport

Les sociétés de distribution bénéficient d'un remboursement des frais de transport, selon des taux forfaitaires fixés par une commission comprenant des représentants du ministère de tutelle et de la Caisse de Compensation. Le taux de remboursement est fixé pour le trajet séparant le lieu d'importation ou de production et le centre emplitisseur.

La nature économique du remboursement et les textes qui le réglementent indiquent qu'il s'agit fiscalement d'une subvention qui n'a pas le caractère de libéralité, mais qui a pour objectif de soutenir le prix de vente du butane conditionné en allégeant le coût de transport primaire. Il s'agit d'une subvention imposable à la TVA.

Cela dit, il y a lieu de souligner la discordance suivante : La décision de la commission fixant les taux de remboursement mentionne qu'il s'agit de remboursements HT. A notre avis, cette décision n'a qu'une force administrative et ne peut être supérieure à la loi sur la TVA, qui dispose clairement que les subventions d'exploitation sont soumises à la taxe.

³⁰ Cf. l'exemple chiffré à la page 49.

³¹ Mais cela comporte aussi des risques fiscaux et comptables liés à la recouvrabilité, l'analyse et la réalité des soldes comptables de la TVA.

Il est clair qu'en autorisant les paiements HT, le souci prioritaire du pouvoir exécutif est de gérer le déficit budgétaire de la Caisse de Compensation.

Par ailleurs, nous soulignons les situations suivantes :

- Les sociétés qui enregistrent au crédit de la charge le montant du remboursement de transport faussent l'information fiscale. En principe, aucune compensation ne devrait intervenir entre la provision et le remboursement de transport ;
- Les sociétés qui incluent le montant du remboursement de transport dans le chiffre d'affaires (produit accessoire) encourent un risque fiscal : L'inspecteur fiscal pourrait redresser le montant de la TVA non déclarée en tant que TVA sur un chiffre d'affaires soumis au taux de 7% ;
- La solution qui consiste à enregistrer le remboursement de transport en tant que subvention d'exploitation paraît la plus adaptée, quoiqu'elle comporte aussi un risque fiscal.

NB : La comptabilisation des sommes reçues de la Caisse de Compensation soulève des difficultés : Les notifications de subventions reçues de la Caisse ne distinguent pas clairement la péréquation, le remboursement de transport, les importations de produit, les intérêts et pénalités mis à la charge de la société. Cette situation se complique davantage vu que les sociétés déclarent la TVA sur la péréquation à partir de 2003.

a.2.6. Subvention des importations

Le canevas de fiche de liquidation des dossiers d'importation permet de dégager le solde de la TVA (récupérable et collectée) au titre de chaque importation. Par conséquent, les liquidations financières ne donnent pas lieu à une TVA à reverser ou à déduire (neutralisation de l'impact de la TVA).

a.2.7. La consignation des emballages

L'instruction de base de la TVA précise que la valeur de l'emballage consigné récupérable (cas de la bouteille à gaz) ne doit pas être, en principe, comprise dans le chiffre d'affaires imposable, dans la mesure où l'emballage continue à appartenir au vendeur, à condition toutefois que la TVA ne soit pas facturée et que l'emballage soit rendu à l'expiration des délais en usage dans la profession.

Lorsque les emballages consignés ne sont pas restitués, ils doivent s'analyser comme des ventes d'emballages perdus, et sont rattachées à l'opération de vente initiale en suivant son régime. Certains redevables peuvent avoir intérêt, pour des raisons de commodité, à inclure dans le prix des ventes taxables, la valeur des emballages consignés. Dans ce cas, les intéressés doivent pouvoir justifier, soit par leur comptabilité, soit par la tenue d'un compte d'emballages consignés, des atténuations de chiffre d'affaires qu'ils pratiquent lorsque lesdits emballages sont rendus et font l'objet d'un avoir ou d'une déduction sur facture.

L'application de ces mesures présente des difficultés :

- La durée d'usage pour la restitution des emballages n'est pas définie.
- Les emballages ne sont pas tous restitués par les dépositaires : Ces derniers doivent disposer d'un stock-outil pour le besoin de leur activité.
- La durée de reprise sur consignations (généralement de 10 ans) ne peut être retenue pour considérer que la bouteille est éligible à être la propriété du dépositaire au bout de cette échéance. En ce sens, l'inspecteur fiscal peut considérer que le délai de restitution est indépendant du délai de reprise sur consignations, et retenir un délai de transfert de propriété inférieur à 10 ans, surtout qu'aucun délai n'est fixé par la profession. Si la reprise sur consignation n'est pas pratiquée par la société, la position fiscale de cette dernière est plus critique, puisque le délai de reprise sur consignations n'est pas précisé dans le contrat de partenariat commercial pour pouvoir l'invoquer dans le cadre de l'argumentaire du contentieux fiscal.
- Les emballages ne sont en fait jamais restitués, ni les fonds de garantie : La réglementation exige que la bouteille reste la propriété exclusive de la société de distribution (responsabilité civile et sécurité des installations). Les contrats liant les sociétés de distribution et les dépositaires précisent que les bouteilles à gaz restent la propriété exclusive, inaliénable et insaisissable de la société de distribution, et ce même si le fonds de garantie (versé par le dépositaire) est éteint à 100% par les reprises sur consignations. Ce qui laisse penser que les dépôts de garantie sont taxables.
- La durée longue du contrat de partenariat peut être un motif qui joue à l'encontre de la société. En ce sens, l'inspecteur fiscal peut invoquer le fait que le dépositaire bénéficie d'une mise à disposition de matériel pour une longue période. Par conséquent, le montant de la consignation est imposable à la TVA.

Il est certain que les dépositaires bénéficient des mises à disposition d'emballages pour une longue période. Par conséquent, les sociétés de distribution sont exposées à un risque fiscal lourd en terme de conséquences financières : Les dépôts de garantie accumulés aux passifs des sociétés de distribution peuvent intéresser l'inspecteur fiscal opportuniste. D'où, la nécessité de développer la jurisprudence en la matière.

a.2.8. La reprise des consignations d'emballages

Les retenues opérées par les sociétés de distribution peuvent être assimilées fiscalement à des redevances d'entretien. Par conséquent, elles sont soumises à la TVA. Toutefois, elles sont affectées pour éteindre le fonds de garantie versé initialement par le dépositaire, lequel n'est pas soumis à la TVA.

Ces situations créent une confusion dans le régime d'imposition des retenues sur consignations. D'où, la nécessité d'une jurisprudence spécifique en la matière pour répondre aux principales questions suivantes :

- Si la retenue sur consignation devrait être soumise à la TVA, faut-il appliquer un taux de TVA de 20% ou de 7% ?

- Les sociétés qui appliquent la retenue sur consignation n'émettent pas de factures ou d'avoires destinés aux dépositaires. Le cas que nous avons examiné est celui d'une société qui applique le taux de TVA de 20% et déclare la TVA collectée et déductible (impact sur la trésorerie uniquement). Nous nous interrogeons s'il s'agit fiscalement d'une redevance d'entretien, en sachant que la facturation est faite sur soi-même et que le dépositaire ne comptabilise pas de charge dans ses comptes d'exploitation.
- Les sociétés qui ne pratiquent pas la reprise sur consignations, risquent-elles des redressements fiscaux au titre de la TVA non facturée (outre le risque du produit non comptabilisé et non soumis à l'IS) ?

b) La fiscalité spécifique

Par fiscalité spécifique ou parafiscalité, nous désignons les impôts et taxes propres au secteur. Nous allons nous limiter aux principales charges et contributions :

- **La Taxe intérieure de consommation (TIC) :** Elle est actuellement de 46 DH par tonne vendue (butane et propane). La TIC est supportée par le consommateur final : Les sociétés la supportent à l'achat et l'imputent au prix de vente (intermédiaire fiscal).
- **La provision de transport en vrac :** fixée à 50 DH par tonne de butane conditionné vendue. La provision de transport en vrac est un élément du prix de vente.
- **La marge spéciale de financement des stocks :** fixée à 30 DH par tonne de produit empli (butane et propane), c'est-à-dire les expéditions du centre emplisseur. La marge spéciale est un élément du prix de vente et doit être affectée exclusivement au financement des stocks de sécurité.
- **Droits de douane :** Par mesure d'atténuation fiscale, ils sont actuellement de 2,5%. Le secteur pétrolier a entamé à partir de juillet 2002 une phase de libéralisation progressive, qui se traduit par la baisse des droits de douane qui passeront de 17,5% en 2002 à 15% en 2003, 12,5% en 2005 pour atteindre 10% en 2006. Les barrières douanières seront supprimées définitivement à partir de 2012. Les importations de produits pétroliers en provenance des pays de l'U.M.A sont exonérées des droits de douane (consignations).

c) Rôle de la fiscalité dans l'avenir

Les professionnels déplorent le cadre réglementaire et fiscal peu favorable au développement du secteur. Nous sommes d'avis que la refonte de la fiscalité sectorielle est nécessaire : Le cadre fiscal actuel ne permet pas de compenser l'insuffisance des marges. Quant au démantèlement douanier prévu pour 2012, il devrait être accompagné par un allègement de la structure tarifaire pour l'adapter à la réalité économique du secteur.

Plusieurs propositions peuvent être formulées en menant une réflexion sur le rôle futur de la fiscalité sectorielle.

c.1 Dossier du crédit de TVA structurel

c.1.1 La problématique

Les sociétés de distribution ont accumulé des millions de dirhams de crédit de TVA au fil des années, un crédit de TVA devenu structurel vu son poids financier. A titre d'illustration : à fin décembre 2001, une société accuse 158 millions DH de crédit de TVA (12% du total bilan) ; une autre, 73 millions DH (10% du total bilan).

La problématique du crédit de TVA structurel a pour origine :

- l'application du taux de TVA réduit de 7% sur les ventes de produit, alors que le taux de TVA récupérable sur les charges et les immobilisations est de 14% et 20%. Toutefois, l'impact de ce facteur est à atténuer vu notamment la possibilité d'acquiescer les immobilisations en exonération de la TVA.
- la note circulaire émanant de la Direction des Impôts, qui stipule l'absence de TVA sur les soldes compensatoires (Caisse de Compensation). Par conséquent, les remboursements au titre de la péréquation sont des montants nets de la TVA collectée, ce qui fait que le volume de TVA collectée est insuffisant pour résorber le crédit de TVA. La situation est plus critique pour les sociétés qui ne commercialisent que le GPL conditionné³².

Le crédit de TVA s'aggrave en cas de hausse des prix de reprise et stabilité du prix de vente au détail :

c.1.2. Exemple chiffré (*Structure des prix de juin 2001*) :

Cas 1 :

TVA récupérable / achats	: 260,44 DH (ligne 3+10)
TVA facturée / ventes	: 205,26 DH (ligne 17)
Crédit de TVA	: 55,18 DH

Crédit de TVA sur la base d'une transaction annuelle de 100.000 tonnes : 5,5 MDH.

Cas 2 :

Hypothèse : Hausse du prix de reprise de 2% et stabilité du prix de vente au détail.

TVA récupérable tenant compte de la hausse de 2%	: 265,65 DH
TVA collectée	: 205,26 DH
Nouveau crédit de TVA	: 60,39 DH

Crédit de TVA sur la base d'une transaction annuelle de 100.000 tonnes : 6 MDH.

Une hausse de 2% du prix de reprise a eu pour effet la hausse de 10% du crédit de TVA.

³² Le problème du crédit de TVA se pose avec moins d'acuité pour les branches carburant et GPL vrac.

c.1.3. Réflexion sur les réformes à entreprendre

Certes, le problème du régime fiscal du solde de la Caisse de Compensation a été résolu d'un point de vue réglementaire à partir de 2003. Mais, il est nécessaire de le clarifier expressément par un décret d'application, afin de dissiper la contradiction qui sévit entre le texte de loi sur la TVA et la circulaire émanant de l'administration fiscale : La circulaire stipule l'absence de TVA sur les soldes compensatoires, alors que la loi ne les a pas exclus de son champ d'application ou exonérés.

Pour le crédit de TVA sur exercices antérieurs, il est possible d'instaurer une procédure spéciale de remboursement des montants accumulés, à l'instar des mesures prévues pour le remboursement de la TVA ayant grevé les achats de biens d'investissement.

c.2 Un nouveau système de tarification

La libéralisation du secteur nécessite la mise en place d'un nouveau système de tarification et de collecte des ressources parafiscales. D'où, les contraintes suivantes :

- Contrainte économique : Assurer des marges suffisantes pour la pérennité du secteur ;
- Contrainte budgétaire : Maîtriser le déficit de la Caisse de Compensation ;
- Contrainte sociale : Préservation du pouvoir d'achat et orientation des subventions vers les couches sociales les plus démunies.

c.3 De nouvelles incitations fiscales

- Exclusion de la base de calcul de la cotisation minimale des contributions mises à la charge des sociétés de distribution et incluses dans le prix de vente. C'est le cas de la marge spéciale et de la provision de transport.
- Encouragement de la recherche & développement et déductibilité des provisions investies conformément à leur objet.
- Conditions plus avantageuses en ce qui concerne la provision pour investissement (seuils plus élevés, délai d'investissement plus long). L'importance des investissements dans les bouteilles, les citernes, les casiers, les présentoirs, la sécurité des installations et la modernisation de l'appareil productif nécessitent des encouragements supplémentaires, d'autant plus que les marges sont peu suffisantes pour l'autofinancement.
- Ristournes sur les stocks de sécurité et les frais de stockage chez la SOMAS.
- Achat du produit en suspension de la TVA.

CONCLUSION DU CHAPITRE PREMIER

Dans le cadre de ce chapitre, nous avons pu mettre en relief le caractère inadéquat du cadre institutionnel et réglementaire du secteur gazier.

En effet, une réforme approfondie est nécessaire afin de mettre à niveau la réglementation et la fiscalité sectorielles, ce qui permet de créer les conditions optimales pour une meilleure compétitivité sur le marché.

Notre pays peut s'inspirer des autres expériences : La France, le Québec, la Suisse et la Turquie constituent des exemples intéressants. Les réformes à entreprendre devraient être tournées vers :

- le développement et la modernisation des réseaux de distribution et de transport du produit ;
- la sécurité des installations et des usagers ;
- la préservation de l'environnement ;
- la qualité des produits et des équipements ;
- la protection du consommateur et la préservation du pouvoir d'achat.

En ce qui concerne la fiscalité sectorielle, la compétitivité sur le marché exigera des investissements supplémentaires. Les marges commerciales ne peuvent contribuer à elles seules à la réalisation de ces objectifs. L'État devrait penser à un nouveau système de tarification et de fiscalisation du secteur.

Les réformes à entreprendre ne doivent pas négliger la nécessité de créer une symbiose entre le cadre fiscal/réglementaire et les règles comptables qu'il faudra normaliser.

CHAPITRE DEUXIÈME

ENVIRONNEMENT COMPTABLE DU SECTEUR : DES DIFFICULTÉS COMPTABLES A RÉSOUDRE ET UN VIDE JURIDIQUE

L'analyse de l'environnement comptable du secteur a permis de constater :

- une diversité dans la pratique comptable des sociétés de distribution, d'une part, et ;
- l'absence de référentiel comptable adapté au secteur, d'autre part.

Le premier constat témoigne d'une certaine richesse du secteur. Cette richesse réside dans la diversité des méthodes comptables des sociétés de distribution, ce qui permet d'enrichir la doctrine comptable et de promouvoir la jurisprudence.

Le deuxième constat, quant à lui, exprime une certaine dysharmonie dans le traitement des difficultés comptables, due notamment à l'absence de concertation de la part des sociétés de distribution pour normaliser les pratiques comptables à l'échelle de la profession.

En effet, les textes régissant le secteur sont parfois en contradiction avec les règles et les principes comptables ; et ne traitent en général que des aspects liés à la réglementation, négligeant ainsi les aspects liés à la comptabilité et l'information comptable et financière des sociétés de distribution. Notons aussi le rôle « timide » de la représentation sectorielle. Ces facteurs accentuent les divergences comptables.

Ces situations nous poussent à réfléchir, afin d'identifier les aspects de fond et de forme liés à la problématique de la normalisation comptable du secteur gazier.

Sans toutefois prétendre à être exhaustif, le présent chapitre a pour objectif d'examiner les principales situations de divergence, et de mesurer l'impact de l'absence de référentiel comptable sur l'information comptable et financière à l'échelle du secteur.

Dans une première étape, nous examinerons les principales difficultés comptables relevées au vu de notre connaissance du secteur et des missions d'audit (problématique de fond). Ensuite, dans une seconde étape, nous tenterons d'évaluer l'impact de l'absence de référentiel comptable sur l'homogénéité et l'harmonie de l'information comptable et financière au sein du secteur (problématique de forme).

SECTION I- OPÉRATIONS SPÉCIFIQUES AU SECTEUR : DES DIFFICULTES COMPTABLES A RÉSOUDRE

Nous entendons par opérations spécifiques au secteur :

- les opérations techniques inhérentes au métier de la distribution du GPL, telles que la construction des centres emplisseurs, l'extension des installations industrielles, la réparation et la consignation des bouteilles à gaz, et ;
- les opérations et flux d'information comptable liés à la réglementation sectorielle, notamment la comptabilisation des éléments de la structure des prix.

Nous allons examiner les principales difficultés comptables relatives à l'enregistrement des opérations techniques inhérentes à l'exploitation, avant d'examiner les discordances existant entre la réglementation sectorielle et les règles comptables. Cela dit, il ne s'agit pas d'une énumération de toutes les difficultés comptables identifiées, mais d'une analyse des principales situations qui méritent notre attention, l'objectif étant de mettre en exergue la nécessité d'élaborer un guide comptable destiné aux sociétés de gaz.

1. Difficultés de traitement comptable des opérations techniques et d'exploitation spécifiques au secteur, un handicap pour la normalisation comptable

Les missions d'audit auxquelles nous avons participé, la consultation des confrères et les entretiens avec les professionnels du secteur, nous ont permis de recenser un certain nombre de difficultés comptables qui caractérisent l'activité de distribution du GPL.

Par souci de synthèse, nous ne développerons que les principales difficultés actuelles et « potentielles ».

Par difficultés comptables « potentielles », nous désignons les situations qui peuvent surgir du fait de la libéralisation du secteur. En d'autres termes, l'industrie du raffinage ne restera pas un monopole privé protégé par l'Etat, mais constituera une activité économique ouverte à toutes les sociétés, soit dans le cadre de consortiums industriels (investissements lourds), soit dans le cadre d'investissements individuels (unités de raffinage de taille petite ou moyenne³³). La fin du monopole de raffinage pétrolier permettra de développer la pratique industrielle, commerciale, financière et comptable des sociétés pétrolières/gazières.

A noter surtout, que la nature et l'ampleur des difficultés comptables dépendent de la qualité du management et des procédures de contrôle interne de chaque société.

a) Gestion des immobilisations – investissements

a.1 Inscription de l'entrée dans le patrimoine

Les règles comptables relatives à l'immobilisation des biens d'investissement et à l'évaluation de leur coût d'entrée ne sont pas toujours faciles à respecter.

³³ Cf. L'Économiste, édition du 26.12.2002 : « Les pistes de la réforme ».

Cela est dû, en partie, à la complexité et la consistance des investissements industriels et commerciaux dans le secteur, et à l'enjeu financier que cela représente.

Nous avons identifié des difficultés comptables liées à l'entrée des biens d'investissement dans le patrimoine de la société :

a.1.1. Distinction entre immobilisations, stocks et charges

C'est le cas notamment des dépenses d'entretien et de réparation, des achats de pièces de rechange, des dépenses d'amélioration et d'addition d'éléments aux biens existants.

a.1.2. Coût d'entrée

L'individualisation du coût d'entrée par immobilisation est l'une des difficultés majeures, notamment en ce qui concerne la comptabilisation des installations industrielles complexes livrées clés en main, du fait des durées de vie différentes des composantes et les impératifs de suivi interne³⁴.

Il en est de même pour le suivi comptable des acomptes et des mises en service partielles relatifs aux investissements industriels dont la réalisation s'étale sur plusieurs exercices (Par exemple : construction de centre emplisseur, extension d'unité de raffinage, d'emplissage ou de stockage). Le respect de l'environnement constitue une contrainte pour l'activité de distribution du gaz. L'enjeu financier lié aux projets de mise à niveau des installations industrielles pour se conformer à la réglementation en vigueur est important. Des difficultés comptables ont été relevées, notamment en ce qui concerne la révision des plans d'amortissement, l'adjonction de nouvelles installations et les régularisations comptables en cas de retrait ou de remplacement des installations existantes.

a.1.3. Traitement comptable des immobilisations en non-valeurs et des frais de recherche & développement (R&D)

La recherche & développement constituera dans l'avenir la clé de réussite pour rester compétitif sur un marché caractérisé par la concurrence rude. La faiblesse des marges exigera des efforts en terme de R&D afin de réaliser des économies de coûts supplémentaires, découvrir des procédés industriels nouveaux et des créneaux commerciaux plus rentables. Les frais préalables au démarrage constituent une particularité du secteur : La construction de nouvelles capacités de stockage et installations industrielles s'étale sur plusieurs exercices. Les règles de comptabilisation des frais de R&D et d'immobilisation des frais préalables au démarrage ne sont pas normalisées (à l'échelle du secteur). Le commissaire aux comptes doit avoir une connaissance suffisante des particularités techniques du secteur, avant de devoir se prononcer sur les méthodes comptables des sociétés de distribution.

³⁴ Le traitement des VNA en cas de sinistre s'avère plus compliqué pour les installations livrées clés en main, du fait des difficultés de recensement physique et d'évaluation des composantes endommagées (totalement ou partiellement). Allusion faite aux difficultés comptables liées à l'évaluation des immobilisations endommagées dans le cadre du sinistre de la SAMIR du 25 novembre 2002.

a.2 Cessions, mises au rebut et retraits des éléments de l'actif

La concurrence rude sur le marché du GPL exige des sociétés la mise à niveau continue de leurs parcs industriels. Cette mise à niveau prend la forme d'investissements nouveaux, mais elle exige également le retrait et le remplacement des installations existantes.

Des difficultés ont été relevées en ce qui concerne les régularisations comptables nécessaires et la mise à jour des fichiers extra-comptables des immobilisations. C'est le cas, par exemple, du remplacement total ou partiel des installations techniques complexes, composites ou livrées initialement clés en main, des extensions d'installations et des transferts de sites d'emplissage et de stockage.

a.3 Amortissement des immobilisations

L'amortissement des immobilisations constitue à la fois un aspect de fond et de forme de la problématique comptable. Par mesure de commodité, nous traiterons des amortissements au niveau de la section II du présent chapitre (Cf. page 74).

a.4 Inventaire physique des immobilisations

Il s'agit de l'une des difficultés majeures : L'inventaire physique des immobilisations n'est pas une pratique courante dans le secteur. Cela est lié à la complexité, la consistance et l'éclatement physique des biens, d'une part ; et à la qualité des systèmes de contrôle interne et le coût de l'opération d'inventaire physique³⁵, d'autre part.

L'absence d'inventaire physique du parc des bouteilles - en circulation sur le marché - ne permet pas de distinguer les bouteilles propres de celles financées par leasing. Par conséquent, il est difficile d'apprécier la cohérence des valeurs portées au bilan. Par ailleurs, la cohérence des consignations de bouteilles par rapport à la valeur des actifs est difficile à cerner.

Cette situation inhérente au secteur mérite une attention particulière : l'obligation d'inventaire physique est expressément prévue par la loi 9-88.

Il est intéressant d'examiner la situation du secteur par rapport à la loi : S'agit-il d'une dérogation à la loi ? Dans quelle mesure ? Pouvons-nous déroger aux dispositions légales, qui sont pourtant claires ? et dans quelle mesure ? Le secteur est-il vraiment dans l'impossibilité de se conformer aux dispositions légales ? Quel est le rôle et la responsabilité du Commissaire aux Comptes ? Y a-t-il un dispositif de contrôle interne permettant de se passer de l'inventaire physique des immobilisations tout en assurant les objectifs visés par la loi, et notamment la réalité et la valorisation des actifs inscrits au bilan ?

³⁵ Le rapprochement des éléments dénombrés aux données comptables s'avère difficile.

b) Traitement comptable des emballages

Le traitement comptable des emballages (bouteilles et citernes) a des conséquences financières et fiscales considérables. En effet, la culture comptable et fiscale de chaque société contribue dans l'hétérogénéité de l'information financière à l'échelle du secteur. Certaines méthodes comptables comportent même des risques fiscaux importants.

b.1 Critères de classification comptable

L'utilisation des bouteilles à gaz constitue une caractéristique du secteur. Les sociétés ont pour pratique comptable d'inscrire les bouteilles à gaz parmi les éléments de l'actif immobilisé, quoiqu'elles ne soient pas identifiables ; alors que le CGNC a clairement distingué l'emballage récupérable identifiable (immobilisation) du stock d'emballage non identifiable (actif circulant).

Les questions suivantes devraient être examinées :

- La bouteille à gaz étant un emballage récupérable non identifiable, la pratique sectorielle est-elle en contradiction avec les règles du CGNC ? Constitue-t-elle une dérogation aux règles comptables fondamentales ?
- Est-il possible d'immobiliser la valeur d'acquisition de la bouteille en distinguant son corps (cylindre) des autres composantes (pied, robinet et chapeau) ?
- Est-il possible d'appliquer pour chaque composante un taux d'amortissement spécifique ?

b.2 Entretien des bouteilles (et citernes) et inscription à l'actif

Les dépenses d'entretien et de réparation des bouteilles sont comptabilisées tantôt comme charges d'exploitation, tantôt comme immobilisations ! Les critères de distinction entre charge et immobilisation ne sont pas communs à toutes les sociétés de distribution, et les régularisations comptables requises ne sont pas forcément effectuées.

Les questions suivantes méritent d'être étudiées :

- Est-il possible d'immobiliser les frais de réépreuve des emballages ?
- Est-il possible de comptabiliser annuellement des provisions pour réparation, puisque la faisabilité technique de l'entretien programmé et échelonné dans le temps est certaine (obligation réglementaire et mesure technique de sécurité)

b.3 La mise en réforme des bouteilles

Les bouteilles ne sont pas individualisées en comptabilité, ni dans le fichier extra-comptable des immobilisations. En cas de retrait des bouteilles du patrimoine de la société, il est difficile de déterminer la VNA des bouteilles concernées. Nous nous interrogeons alors sur les « best practices » qui permettent de résoudre cette difficulté comptable, et sur les normes et les règles qui devraient régir les méthodes retenues (estimations statistiques et comptables).

c) Stocks de produits

La valorisation constitue la principale difficulté comptable liée aux stocks de produits. Les pratiques comptables diffèrent d'une société à l'autre, et des divergences notables ont été relevées.

c.1 Valorisation des stocks

Les stocks de GPL sont interchangeableables vu la nature du produit. Le CGNC préconise, pour la valorisation des stocks de biens interchangeableables, l'utilisation de l'une des méthodes suivantes : le coût moyen pondéré après chaque entrée, le coût pondéré de la période de stockage et le FIFO.

Étant donné que les prix de reprise du butane varient chaque quinzaine, il n'est pas commode, à notre avis, de parler de stocks interchangeableables (à 100%).

Les éléments du coût d'achat ne soulèvent pas de difficulté particulière, dans la mesure où ils sont clairement définis par le CGNC (prix d'achat facturé, coût de transport, frais de transit, assurance de transport, etc.). Toutefois, des divergences existent entre les sociétés, du fait que les positions comptables prises quant aux éléments de la structure des prix diffèrent d'une société à l'autre. A titre d'illustration, nous citons les exemples suivants :

- Certaines sociétés inscrivent directement au passif la marge spéciale et la provision de transport, et n'incluent pas ces deux éléments dans le coût d'achat ; d'autres sociétés comptabilisent le chiffre d'affaires brut, constatent dans un compte de charge la marge spéciale et la provision de transport, et incluent ces éléments dans le coût d'achat du produit (quoiqu'ils ne s'y rapportent pas en réalité).
- Pour certaines sociétés, la péréquation comptabilisée au crédit de la charge vient en diminution du coût d'achat ; alors que pour d'autres, elle est comptabilisée en tant que subvention d'exploitation, et donc sans incidence sur le coût d'achat.

Ces divergences ont une incidence sur la présentation des états de synthèse, sur la structure du bilan et la formation des résultats et des marges. Le lecteur des états financiers n'est pas indifférent quant à ces aspects.

c.2 Cas particulier du stock importé transitant par la SOMAS

Les sociétés de distribution du GPL ont pour pratique courante de stocker le produit chez la SOMAS. En fait, cette dernière constitue la plus grande capacité de stockage des GPL, et pour des raisons de maintien des stocks de sécurité et de gestion des subventions accordées au secteur, la Caisse de Compensation exige de transiter par la SOMAS.

Par le passé, les stocks importés « sous-douane » devaient être évalués au prix de reprise du mois en vigueur, en vertu de l'article premier de l'arrêté ministériel n° 483-81 du 25 mai 1981³⁶.

³⁶ relatif à la valorisation et dévalorisation des stocks de produits pétroliers.

Le régime des importations de produits pétroliers « sous-douane » n'est plus en vigueur. Toutefois, la lettre ministérielle du 8 mai 1996³⁷ a repris globalement l'esprit de l'arrêté ci-dessus, le but étant de régulariser la situation des importations de butane, auprès de la Caisse de Compensation, sur la base des prix de reprise en vigueur à la date de l'enlèvement du produit de la SOMAS, considérant ainsi que ces stocks sont la « propriété » de l'Etat avant leur enlèvement.

Les termes repris par ladite lettre sont clairs, mais il y a lieu de noter les discordances suivantes :

- Certaines sociétés ne procèdent à aucune régularisation de la valeur comptable du stock détenu chez la SOMAS.
- D'autres sociétés n'ont pas connaissance de ladite lettre, mais elles neutralisent la marge relative au stock détenu chez la SOMAS en corrigeant le coût des importations du mois, et non pas la valeur du stock initial du mois (concerné par le changement de prix).
- Enfin, d'autres sociétés procèdent à la régularisation de la valeur comptable du stock détenu chez la SOMAS, en corrigeant la valeur du stock initial du mois.

Remarque :

Le texte de la lettre ministérielle demeure imprécis quant à la forme et le procédé de régularisation comptable. Nous nous interrogeons si effectivement des régularisations comptables s'imposent au vu de ladite lettre ? ! ou s'il s'agit uniquement d'une note administrative expliquant le mode de régularisation des importations par la Caisse de Compensation ? ! Si des régularisations comptables s'avèrent nécessaires, n'y a-t-il pas une dérogation aux principes comptables fondamentaux ? Dans quelle mesure peut-on affirmer que la lettre ministérielle a un caractère comptable obligatoire et opposable aux sociétés ? Comment peut-on concilier la doctrine administrative et les règles comptables ? Quelles sont les implications sur les comptes ?

c.3 Autres points liés à la valorisation des stocks

Les sociétés importatrices ont recours aux instruments financiers de couverture du risque de change lié aux importations. Elles ont également recours aux crédits bancaires (spot). Le traitement comptable de ces instruments financiers mérite d'être examiné, en clarifiant les aspects liés à l'évaluation des stocks de produit importé et le traitement des écarts de conversion.

d) Traitement comptable des consignations de bouteilles à gaz

Pour identifier les difficultés comptables liées aux consignations des bouteilles à gaz, il est nécessaire d'étudier le contrat de vente liant la société à son dépositaire.

³⁷ relative à la régularisation de la valeur du stock transitant par la SOMAS.

Dans une transaction de vente de butane conditionné, il existe plusieurs contrats :

- Contrat de vente pure et simple (vente du produit) ;
- Contrat de consignation d'emballage (la bouteille à gaz) ;
- Contrat de dépôt de garantie par le dépositaire en contrepartie de l'utilisation de l'emballage (paiement de la consignation)³⁸ ;
- Contrat accessoire de facturation de la retenue sur consignation.

Les aspects juridiques du contrat de vente de GPL ne soulèvent pas de difficulté particulière, le lecteur peut se référer aux dispositions du DOC et du Code de Commerce relatives au contrat de vente. En ce qui concerne les autres contrats, il est nécessaire d'apporter certaines précisions en lien avec la problématique comptable.

d.1 Nature de la consignation des bouteilles

d.1.1. Analyse juridique

La bouteille à gaz permet de conditionner le produit afin de le rendre commercialisable et propre à la consommation. Pour assurer une couverture large du marché, les sociétés de distribution se font assister par un réseau de distributeurs agréés, appelés « dépositaires », auxquels des consignations de bouteilles sont consenties.

Juridiquement, la consignation de la bouteille à gaz peut être analysée comme suit :

- **Prêt à usage (ou commodat) :** Le DOC³⁹ définit le prêt à usage comme étant un contrat par lequel l'une des parties remet une chose à l'autre partie, pour s'en servir pendant un temps ou pour un usage déterminé, à charge par l'emprunteur de restituer la même chose. Le prêt à usage est essentiellement gratuit. La pratique des consignations d'emballages dans le secteur du gaz est conforme à cette définition : L'utilisation de la bouteille, remise par la société de distribution à son dépositaire, permet à ce dernier de réaliser la vente du produit pendant une durée donnée, la durée de validité du contrat juridique liant les deux parties.
- **Contrat de gage :** Nous considérons qu'il y a un double gage de biens meubles :
 - √ Remettre la bouteille à gaz au dépositaire, cela constitue une garantie de la restitution de l'avance d'argent que le dépositaire a consentie à la société ;
 - √ Le dépôt de garantie effectué par le dépositaire au profit de la société permet de garantir le bon usage des bouteilles à gaz qui lui sont remises pour les besoins de son activité. Le contrat de consignation s'analyse alors comme étant un prêt à usage assorti d'un dépôt de fonds de garantie. L'usage est en général fixé pour une durée longue de dix ans renouvelable. Nous soulignons à ce niveau deux aspects importants : la durée longue du prêt à usage et le dépôt du fonds de garantie.

³⁸ Une consignation d'emballage peut aussi être consentie gratuitement.

³⁹ Cf. article 830 du DOC.

Remarques :

- La durée longue (en général de 10 ans) des contrats de partenariat liant les dépositaires aux sociétés revêt un caractère financier important : Cela a un impact sur le volume des investissements (bouteilles, présentoirs, casiers, logistique de transport), sur la gestion de la trésorerie et du fonds de roulement, sur la rentabilité des investissements, sur la représentativité et la compétitivité dans le secteur.
- Pour les opérations de consignation et de consignment des bouteilles à gaz, le dépositaire agit en tant que mandataire de la société de distribution.
- La consignation est le moyen de réaliser le contrat liant l'utilisateur et le concédant pour l'attacher à la marque de ce dernier (composante essentielle du fonds de commerce).

d.1.2. Analyse économique

La consignation des emballages de gaz répond à des objectifs économiques bien définis :

- Elle est une source de financement extérieure exemptée du taux d'intérêt : Le coût de l'investissement étant important pour la seule capacité d'autofinancement de la société, celle-ci a recours au financement extérieur via le dépôt des fonds de garantie encaissés au titre des emballages et matériels mis à disposition (consignations).
- Elle constitue un moyen commercial et financier efficace pour inciter au bon usage et à la restitution de l'emballage, étant donné que ce dernier est indispensable pour l'activité de la société.
- Elle constitue un moyen de gérer les emballages pour suivre leurs flux physiques. Ce qui permet à la société de maîtriser la rotation des emballages, la prévention des flux excédentaires de retour et la prévision des investissements nécessaires.

d.2 Nature des retenues sur consignations

d.2.1. Analyse juridique

La pratique du secteur fait que la consignation des bouteilles n'est pas gratuite. Certaines sociétés facturent à leurs dépositaires des retenues annuelles sur le montant des consignations. D'autres sociétés ne prélèvent pas de retenue (en général). Juridiquement, la facturation de la retenue constitue un contrat accessoire au contrat de consignation.

La facturation de la retenue peut être analysée sous différents aspects :

- **Contrat de louage des bouteilles :** La facturation de la retenue sur consignation peut être assimilée à un loyer des bouteilles mises à la disposition du dépositaire par la société de distribution. Le louage des biens mobiliers est défini par l'article 627 du DOC comme étant un contrat par lequel l'une des parties cède à l'autre partie la jouissance d'une chose mobilière ou immobilière (en l'occurrence la bouteille à gaz), pendant un certain temps (en général pour 10 ans), moyennant un prix déterminé (la retenue d'1/10^{ème}) que l'autre partie s'oblige à lui payer.

- **Un remboursement progressif du dépôt de fonds de garantie :** Sur les consignations de chaque année, la société retient un montant donné ($1/10^{\text{ème}}$). A la fin de la période de reprise (en général de 10 ans), le fonds de garantie correspondant aux avances sur consignations se trouve éteint à 100%. La facturation de la retenue est juridiquement un moyen de paiement par la société pour se libérer de l'obligation de rembourser le fonds de garantie payé initialement par le dépositaire.

d.2.2. Analyse économique

La facturation de la retenue sur consignation répond à des objectifs économiques et commerciaux bien précis :

- **Un loyer des bouteilles :** La retenue sur consignation est dans une certaine mesure le loyer de la bouteille. Ce loyer constitue la contrepartie de la mise à disposition du matériel de conditionnement (la bouteille) au profit du dépositaire, afin de lui permettre de réaliser son chiffre d'affaires⁴⁰.
- **Une contribution des dépositaires aux investissements :** La retenue sur consignation permet à la société de distribution d'imputer sur ses dépositaires une partie ou la totalité des charges d'entretien et de réparation, qu'elle supporte pour maintenir le parc des bouteilles en bon état de fonctionnement. Cela permet également de faire participer les dépositaires au coût de renouvellement des investissements, dans la mesure où la retenue facturée comprendrait une quote-part des amortissements des bouteilles. Ces éléments qui forment le coût d'exploitation des bouteilles sont inscrits en charges d'exploitation. Via la facturation des retenues, le dépositaire participe activement au coût de maintien et de renouvellement du parc des bouteilles circulant sur le marché.
- **Une protection des intérêts de la société de distribution :** La retenue sur consignation a pour objectif de protéger les intérêts de la société contre la pratique qui consiste - pour un dépositaire mal intentionné - à collecter sur le marché des récipients de gaz vides, et à les présenter à la société de distribution pour la vente. Cette pratique porterait préjudice à la santé financière et commerciale de la société, qui ne peut refuser la restitution des bouteilles consignées et le paiement du prix de la « déconsignation », en vertu du contrat juridique qui la lie au dépositaire. La stabilité commerciale du marché des GPL serait ainsi perturbée.

En effet, le dépositaire peut invoquer le fait que les bouteilles collectées sont la contrepartie des consignations qu'il a payées par le passé à la société. Cette dernière devra alors apporter la preuve que la consistance du parc proposé à la vente (la déconsignation) est nettement supérieure à la valeur totale du parc consigné initialement.

Pour prévenir cette situation délicate, la facturation de la retenue permet de dissuader tout dépositaire mal intentionné : La levée de l'option d'application de la retenue sur consignation consiste à exiger du dépositaire le paiement de l'ensemble des retenues mises à sa charge, avant de lui rembourser l'éventuel reliquat des « déconsignations » qui excède les consignations. Cette mesure dissuade le dépositaire.

⁴⁰ En France, la reprise sur consignation est assimilée à une redevance d'entretien.

d.3 Pratiques comptables des sociétés de distribution

Les sociétés enregistrent les consignations d'emballages dans un compte de dette à long terme, alors la nomenclature des comptes du Plan Comptable Général des Entreprises n'a prévu que le compte du passif circulant « 4425 – Clients, dettes sur emballages consignés ». Quelle est donc la nature des consignations de bouteilles ? S'agit-il d'emballages consignés ? S'agit-il plutôt de dépôts et cautionnements reçus ?

Les sociétés comptabilisent la retenue sur consignations au débit du compte de dettes sur consignations. Ce mode de comptabilisation ne porterait-il pas atteinte au principe de clarté ?

Si tel est le cas, quel est le schéma comptable adéquat pour ne pas déroger à ce principe comptable fondamental ? La retenue sur consignations ne devrait-elle pas être enregistrée distinctement dans un compte de l'actif circulant ?

En pratique, la retenue sur consignations correspond à une créance qui ne sera jamais payée par le dépositaire. En réalité, elle est plus un procédé de dissuasion qu'une simple créance commerciale. Le paiement de cette créance n'est en principe exigible qu'en cas de litige avec un dépositaire mal intentionné.

Plusieurs questions méritent d'être examinées :

- La retenue sur consignation étant facturée séparément, est-ce pour autant une créance douteuse non recouvrable ? Faut-il la provisionner ? Si tel est le cas, à concurrence de quel montant ? Faut-il étaler la provision sur la durée du contrat ?
- Quel est l'impact des retenues sur consignations par rapport aux provisions pour dépréciation des comptes clients : La retenue sur consignation doit-elle s'ajouter au montant de la créance principale douteuse ? ou doit-elle être gérée séparément ?
- Peut-on considérer la facturation de la retenue comme étant un produit fictif, dans la mesure où il ne sera jamais remboursé, du moins si le partenariat « société/dépositaire » continue normalement, c'est-à-dire sans litige ?
- Quel est le rôle du commissaire aux comptes, et quels sont les travaux de vérification auxquels il doit procéder pour s'assurer de la réalité, l'exhaustivité, l'exactitude et la recouvrabilité du montant comptabilisé en produit ? Quels sont les travaux à effectuer dans le cadre de la revue juridique ?
- A la fin de la dernière année de la facturation de la retenue, peut-on dire que la bouteille dont la valeur de consignation est reprise à 100% est la propriété du dépositaire ? Si cela est le cas, s'agit-il d'une cession d'immobilisation ?
- La constitution des provisions pour dépréciation des comptes clients, doit-elle exclure la partie de la créance client correspondant à des consignations de bouteilles ? Quelle information faut-il donner dans le cadre de l'ETIC ?

Pour la comptabilisation des retenues sur consignations, certaines sociétés émettent à la clôture de l'exercice comptable une note de débit interne, reprenant le montant total des retenues à comptabiliser en produit. Cette note de débit n'est pas émise individuellement et nominativement par dépositaire, ce qui fait que les dépositaires ne reçoivent pas de document en provenance de la société pour mettre à jour leur comptabilité. Cela pose le problème du déséquilibre économique de la facturation de la retenue, dans la mesure où la société de distribution comptabilise un produit accessoire, alors que le dépositaire ne passe aucune écriture dans ses charges d'exploitation. Cela pose également le problème de preuve en cas de litige : Le dépositaire ne sera investi d'aucun moyen de preuve pour vérifier la réalité et l'exactitude du montant des retenues mises à sa charge.

Serions-nous tentés de dire que la retenue sur consignations constitue un produit fictif du moment qu'il n'est pas comptabilisé par l'autre partie qu'est le dépositaire ?

Par ailleurs, en l'absence d'une nomenclature des comptes spécifique au secteur, chaque société adopte un schéma d'écriture qui lui est propre :

- Certaines sociétés comptabilisent la retenue sur consignation comme étant un complément du chiffre d'affaires, dans un sous-compte de produits accessoires (7127x) ;
- D'autres sociétés la comptabilisent dans un compte de transferts de charges d'exploitation (7197) ;
- Enfin, d'autres sociétés comptabilisent ladite retenue dans un sous-compte de reprises non courantes (7593x).

Quel est le traitement comptable adéquat qui soit le plus adapté à la nature économique de la retenue sur consignation ? Ne faut-il pas normaliser les imputations comptables pour homogénéiser l'information financière à l'échelle du secteur ?

Exemple :

Une société comptabilise les consignations d'emballages dans le compte 44251 « Clients – dettes sur consignations d'emballages » (compte créditeur), et les retenues d'1/10^{ème} dans le compte 44252 « Clients – dettes retenues sur consignations » (compte débiteur). A la fin de l'exercice, le solde du compte 4425 (créditeur) est présenté dans le bilan parmi les dettes de financement avec le libellé « Autres dettes de financement (consignations) ». Une autre société a opté pour un autre schéma comptable : Elle enregistre les consignations d'emballages dans le compte 14870 « Cautions sur emballages ». Les retenues d'1/10^{ème} sont enregistrées au débit du compte 14879 « Annuités sur consignations ». Le solde du compte 1487 est présenté dans le bilan parmi les dettes de financement avec l'intitulé « Dépôts de garantie reçus sur consignations ».

Remarque :

Des sociétés anglaises et hollandaises considèrent les consignations d'emballages comme étant des « quasi-fonds propres », et présentent les comptes correspondants en dessous de la situation nette (equity)⁴¹.

e) Provisions pour dépréciation des comptes clients

Le partenariat commercial liant les sociétés de distribution et les dépositaires s'établit en général pour une longue période. La concurrence rude oblige les sociétés à fournir un effort financier et commercial soutenu pour rester compétitives sur le marché. Ces efforts prennent la forme de ristournes ou de réduction de prix au profit des dépositaires. L'agressivité sur le marché se traduit aussi par des délais de règlement prolongés.

Le secteur souffre du problème des impayés, de la concurrence déloyale et de la saturation de certaines zones géographiques. La politique de provision des comptes clients devrait être normalisée, notamment en ce qui concerne le reclassement des créances en souffrance, les taux de « provisionnement » et le calcul des provisions.

Exemple chiffré, calcul des dotations :**Vente de produit le 1.10.N**

342101 – Client X	36.100	
44251 – Clients consignations d'emballages		1.100
7111 – Vente de butane		35.000

Règlement partiel le 11.11.N de 17.500 DH

5141x – Banque X	17.500	
342101 – Client X		17.500

Déconsignation de 100 DH d'emballages le 10.12.N (Retour définitif)

342101 – Client X	100	
44251 – Clients consignations d'emballages		100

Constatation de la retenue d'1/10^{ème} au 31.12.N, N+1, N+2 et N+3

Sur la base du montant de la consignation nette du retour, la reprise = $(1.100 - 100)/10$

44252 – Retenue sur consignations	100	
7127 – Retenue d'1/10 ^{ème}		100

⁴¹ Cf. mémoire français d'expertise comptable : « Emballages de GPL : une gestion administrative, juridique comptable et fiscale complexes pour les entreprises de distribution de GPL », DELBOE André, 1993, p. 73.

Constatation du litige au 31.12.N+3 : (Créance compromise à 100%)

3424 – Clients douteux ou litigieux	18.500	
342101 – Client X		18.500

Constitution de provision pour dépréciation à 100%

6196 D.E. aux provisions pour dépréciation des créances de l'actif circulant	18.500	
3942 – Provisions pour dépréciation des clients et comptes rattachés		18.500

Questions :

- 1) Faut-il provisionner pour 100% 18.500 DH, ou 17.500 DH (18.500 – 1.000) dans la mesure où 1.000 DH constituent une dette pour la société ?
- 2) La créance client étant devenue litigieuse, faut-il provisionner :
 - 18.900 DH (18.500 + 400) ? Les 400 DH représentant le cumul des retenues d'1/10^{ème} au titre des années N, N+1, N+2 et N+3 ;
 - ou 17.900 DH (18.500 + 400 - 1000) dans l'hypothèse du solde de tous comptes ?
- 3) Dans l'hypothèse d'absence de litige, quel est le sort du montant de la retenue d'1/10^{ème} qui n'est pas recouvré, et qui a pour objectif unique de protéger les intérêts de la société ? Faut-il le provisionner ? Si oui, à concurrence de quel montant ?

2. Les incompatibilités de la réglementation sectorielle avec la loi comptable, des insuffisances comptables à pallier

Il existe des discordances entre la réglementation sectorielle et les dispositions de la loi 9-88. Nous nous focaliserons sur les principales discordances.

a) Dérogations au principe du coût historique**a.1 La problématique**

En dehors du texte régissant la marge spéciale et qui précise que cette dernière est à rattacher aux charges d'exploitation, la réglementation sectorielle ne précise pas le schéma de comptabilisation des autres composantes de la structure des prix.

Des sociétés de distribution imputent la marge spéciale et la provision de transport au coût d'achat ; d'autres imputent à ce dernier le remboursement de transport et la péréquation, alors que ces composantes ont pour fait générateur le chiffre d'affaires. Cela constitue, à notre avis, une dérogation au principe du coût historique.

Par ailleurs, concernant la revalorisation/dévalorisation des stocks, l'article premier de l'arrêté n° 483-81 du 25 mai 1981 stipule que les repreneurs en raffinerie doivent faire figurer dans leur comptabilité les stocks « sous-douane » au prix de reprise en vigueur. La lettre ministérielle du 8 mai 1996 (stock transitant par la SOMAS) a repris l'esprit de cet arrêté.

Ce dernier prévoit ce qui suit :

- En cas d'augmentation des prix de reprise, la différence entre la valeur des stocks « sous-douane » calculée au prix de reprise en vigueur et celle calculée au prix de reprise antérieur est appelée « revalorisation des stocks ». En cas de diminution des prix de reprise, cette différence est appelée « dévalorisation des stocks » ;
- Les repreneurs en raffinerie doivent constater la revalorisation des stocks au passif de leur bilan, dans un compte de provision intitulé « provision de la Caisse de Compensation : revalorisation des stocks ». En cas de dévalorisation des stocks, ce compte provision est débité du montant de ladite dévalorisation ;
- Les régularisations sont constatées au moment du changement des prix de reprise.

Nous soulevons les remarques suivantes :

- L'arrêté ministériel déroge au principe du coût historique, dans le sens où il instaure une correction de la valeur du stock en fonction de l'évolution du prix de reprise. Cela n'est pas conforme aux dispositions de la loi comptable : « A leur date d'entrée dans l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition ». Le mécanisme de la revalorisation / dévalorisation ne permet de conserver l'information comptable relative au coût d'entrée du stock, étant donné que ce coût est corrigé en fonction du prix de reprise en vigueur.
- La dévalorisation du stock ne peut pas être confondue dans son esprit d'application avec les dispositions de l'article 14 de la loi 9-88, qui stipule qu'à la date d'inventaire, la valeur actuelle est comparée à la valeur d'entrée pour les éléments non amortissables, et que seules les moins-values dégagées de cette comparaison sont à inscrire en comptabilité, soit sous forme d'amortissements exceptionnels si elles ont un caractère définitif, soit sous forme de provisions pour dépréciation si elles n'ont pas un caractère définitif. La dévalorisation ne respecte pas ce principe puisqu'elle touche la valeur d'entrée du stock.
- La revalorisation des stocks ne peut pas être confondue avec la réévaluation prévue par la loi 9-88. Cette dernière dispose que la réévaluation s'applique à l'ensemble des immobilisations corporelles et financières, alors que la revalorisation prévue par l'arrêté n° 483-81 concerne un élément de l'actif circulant et un seul : le stock de butane importé.

La lettre ministérielle du 8 mai 1996 prévoit aussi les régularisations suivantes :

- Les quantités de butane importé prélevées à la SOMAS durant le mois M par les centres emplisseurs importateurs, sont régularisées par différence entre le prix réel à l'importation et le prix de reprise du butane pour le mois M ;

- Si le prix à l'importation est supérieur au prix de reprise, l'écart est supporté par la Caisse de Compensation ;
- Si le prix de reprise est inférieur au prix de reprise, la différence est versée par le centre emplisseur importateur à la Caisse.

La lettre reprend globalement l'esprit de l'arrêté ministériel, mais nous notons ce qui suit :

- L'arrêté ministériel n'est pas clair, puisqu'il se limite à indiquer que les stocks sous-douane doivent figurer en comptabilité au prix de reprise en vigueur, sans préciser s'il s'agit du stock final, du stock initial, du stock mis en consommation ou du stock vendu. Il ne précise pas le stock concerné par les régularisations.
- La lettre ministérielle précise qu'il s'agit bien des quantités prélevées à la SOMAS qui feront l'objet de régularisation, mais elle ne précise pas si des écritures comptables sont à passer par les centres emplisseurs. En fait, ladite lettre se limite à préciser les modalités de régularisation des stocks subventionnés par la Caisse de Compensation et transitant par la SOMAS. A priori, il ne s'agirait que d'une régularisation purement administrative. En ce sens, la lettre n'a pas de portée comptable obligatoire.
- La lettre précise que les régularisations concernent les quantités prélevées à la SOMAS. L'arrêté, quant à lui, tend vers une régularisation de la valeur du stock initial pour que le stock final du mois soit valorisé au prix de reprise en vigueur.

a.2 Pratiques comptables des sociétés de distribution

Du fait de l'imprécision des textes, les sociétés du secteur ont des conceptions différentes de la revalorisation/dévalorisation du stock de butane importé transitant par la SOMAS :

- Des sociétés n'opèrent aucune régularisation comptable (d'où le problème du cut-off) ;
- Une société appliquait la correction de la valeur du stock sur les quantités enlevées de la SOMAS, avant d'effectuer un changement de méthode en 2000, qui consiste à appliquer la correction sur le stock initial du mois M ;
- Des sociétés appliquent la correction sur le stock initial du mois M ;
- Une société impute la correction de valeur sur le coût des importations du mois M (et non pas sur le stock initial du mois).

Remarque :

A partir de juillet 2002, la structure des prix est devenue bimensuelle au lieu de mensuelle. Les sociétés régularisent la valeur du stock détenu chez la SOMAS deux fois par mois (contrainte supplémentaire pour le système de contrôle interne). Cela aurait dû être accompagné d'une mise à jour de la lettre ministérielle du 8 mai 1996.

Exemple chiffré illustrant les imprécisions des textes, cas de la société « X » :

La société constate la revalorisation / dévalorisation dans un compte de charge « 61111-ajustement de prix » en contrepartie d'un compte d'actif 348820 « Caisse de Compensation/bateau ». L'impact de la charge se répercute sur la valeur du stock, sur la variation du stock et sur la marge comptable.

Données du mois 12.2001 : (stock détenu chez SOMAS)

		Prix de reprise en DH		Correction en DH	Commentaire
		Nov-01	déc-01		
Stock initial	9.463,764T	3.306,35	2.864,03	-4.186.012,09 ^(*)	Dévalorisation

(*) : $-4.186.012,09 = 9.463,764 * (2.864,03 - 3.306,35)$

La valeur du stock au 30.11.2001 (par hypothèse stock final au 31.12.2001) est diminuée :

Écritures comptables passées au 31.12.2001 :

3488x – Caisse de Compensation, Ajustement de prix	4.186.012,09	
6111x – Revalo-dévalo du stock de butane		4.186.012,09
3111 – Stock de marchandises	4.186.012,09	
6114 – Variation des stocks de marchandises		4.186.012,09

Commentaires :

La marge comptable est corrigée comme si le stock final au 31.12.2001 était acquis au prix de reprise du mois 12.2001. Cela permet d'aligner la marge comptable sur la marge réglementaire découlant de la structure des prix du mois 12.2001.

L'effet de stockage, qui peut être en faveur de la société ou de la Caisse de Compensation, est neutralisé pour préserver le monopole de la SAMIR, qui applique le prix de reprise en vigueur pour ses ventes de butane : Tout gain (ou perte) par rapport à la marge réglementaire réalisé par un centre emplitisseur importateur est neutralisé pour éviter la spéculation du produit.

Le schéma comptable ci-dessus n'est pas conforme à celui préconisé par le texte de base, à savoir l'arrêté ministériel du 25 mai 1981. Ce dernier stipule que la dévalorisation doit être inscrite au passif dans un compte de provision. Or, « X » utilise un compte d'actif (3488x).

La lettre et l'arrêté ministériels ne précisent pas le compte de charge ou de produit à utiliser, et s'il faut lier la revalorisation/dévalorisation au coût d'achat. Il est vrai que l'impact sur le résultat est évident, mais nous serions tentés d'imaginer un schéma comptable sans impact sur le résultat comme le suivant :

3488x – Caisse de Compensation, Ajustement de prix	4.186.012,09	
3111 – Stock de marchandises		4.186.012,09

Le schéma comptable ci-dessus crée une discordance entre le coût d'achat découlant des comptes de charges et le coût d'achat découlant des comptes de stock au bilan. Il est évident que la revalorisation / dévalorisation ne peut pas être neutre quant au résultat comptable, mais les textes d'application auraient du être davantage précis.

b) Dérogations au principe de permanence des méthodes

La permanence des méthodes d'un exercice à l'autre constitue un principe comptable fondamental. La permanence des méthodes dont nous voulons traiter consiste à utiliser pour les stocks de même nature une même méthode de valorisation : l'utilisation du prix de reprise ou du coût d'achat, d'une part, et l'utilisation du PMP ou du FIFO, d'autre part.

Corriger la valeur du stock de butane transitant par la SOMAS en fonction de l'évolution du prix de reprise, alors que le coût d'achat est appliqué pour les autres stocks de butane et de propane, cela constitue une dérogation au principe de permanence des méthodes. Cette différenciation entre les produits devrait être mentionnée et justifiée dans l'ETIC.

Certaines sociétés utilisent le PMP corrigé de la variation des prix de reprise ; d'autres, le FIFO. A notre avis, une normalisation de la méthode de valorisation des stocks est nécessaire. Il est souhaitable que les instances comptables se prononcent sur cet aspect.

c) Dérogations au principe de prudence

A la date d'inventaire, la valeur actuelle est comparée à la valeur d'entrée pour les éléments non amortissables. Seules les moins-values dégagées de cette comparaison sont inscrites en comptabilité sous forme de provisions pour dépréciation si elles n'ont pas un caractère définitif.

La baisse du prix de reprise à la date d'inventaire par rapport au prix de reprise lors de l'achat (ou le coût d'importation) constitue une source de moins-value. La dévalorisation du stock constitue une dérogation au principe de prudence.

Les textes instaurant la revalorisation/dévalorisation auraient pu être « plus imaginatifs » en préconisant un schéma comptable plus orthodoxe, comme le suivant :

61961 – Provision pour dépréciation des stocks	4.186.012,09	
3911 – Provision pour dépréciation des marchandises		4.186.012,09

La revalorisation du stock constitue une autre forme de dérogation au principe de prudence : Corriger la valeur du stock du fait de la hausse du prix de reprise, cela est contraire aux dispositions de la loi 9-88, qui précise que les plus-values ne sont pas constatées par prudence.

d) Dérogations au principe de clarté

Des dérogations au principe de clarté ont été notées dans la pratique comptable des sociétés de distribution. Elles trouvent leur origine dans l'imprécision des textes, d'une part, et dans l'absence de référentiel comptable spécifique au secteur, d'autre part.

A titre d'illustration, nous citons les exemples suivants :

- Les arrêtés ministériels portant modification des prix de vente du butane ne précisent pas de traitement comptable particulier pour la provision de transport en vrac et le remboursement de transport, contrairement aux textes instituant la marge spéciale et la revalorisation/dévalorisation. Exemple : La société « X » comptabilise la provision de transport au débit du compte de charges (6111x), et au crédit du même compte elle impute le remboursement de transport.
- Cette même société enregistre la revalorisation et la dévalorisation respectivement au débit et au crédit du même compte de charge (6111x). D'autres sociétés distinguent entre les deux opérations, en enregistrant la revalorisation dans un compte de charge (6121x) et la dévalorisation dans un compte de subvention d'exploitation ou de produits accessoires. Enfin, une autre société enregistre la revalorisation/dévalorisation en l'imputant au coût des importations de butane transitant par la SOMAS durant le mois concerné.
- Certaines sociétés enregistrent la péréquation au crédit du compte de charge (6111x) ; d'autres, dans un compte de subvention d'exploitation (716x).
- Des sociétés évaluent les achats importés au prix de reprise (au lieu du coût d'achat) en contrepartie d'un compte de la Caisse de Compensation (auxiliarisé par bateau). Elles imputent le coût d'achat au débit de ce dernier, en contrepartie du compte fournisseur. Ce schéma comptable simpliste permet de dégager le solde de la Caisse de Compensation (dette ou créance). Toutefois, il déroge d'une manière significative au principe de clarté⁴².

Exemple chiffré de la comptabilisation des stocks de butane importé :

- **Données du problème :**

- Mois d'importation : 12.2001
- Tonnage importé : 5.000 tonnes
- Prix de reprise du mois 12.2001 : 2.864,03 DH/tonne, soit au total 14.320.150 DH
- Prix de facturation (contre-valeur en DH) : 3.500 DH/tonne, soit au total 17.500.000 DH
- Solde de la Caisse de Compensation (En faveur de la société) :
$$\text{Subvention de } (3.500 - 2.864,03) * 5.000 = 3.179.850 \text{ DH (subvention notifiée l'exercice suivant).}$$

⁴² Transiter par les comptes de transferts de charges est « clair » et plus orthodoxe comptablement.

- **Enregistrement comptable selon la pratique des sociétés « X » et « Y » :**

Imputation de la facture du fournisseur sur la Caisse de Compensation

3488X – Caisse de compensation	17.500.000	
4411 – Fournisseur étranger X		17.500.000

Comptabilisation de l'achat au prix de reprise

6111 – Achat de butane importé	14.320.150	
3488X – Caisse de compensation		14.320.150

Obtention de la subvention de la Caisse de Compensation

5141 – Banque	3.179.850	
3488X – Caisse de compensation		3.179.850

Certes, ce schéma comptable simpliste présente l'avantage de dégager aisément le solde de la société vis-à-vis de la Caisse de Compensation, mais il porte atteinte au principe de clarté, dans la mesure où il y a une compensation entre les comptes de résultat et de bilan.

- **Enregistrement comptable selon la pratique de la société « Z » :**

Comptabilisation de la facture d'achat

61211 – Achat de butane vrac importé	17.500.000	
4411 – Fournisseur étranger X		17.500.000

Comptabilisation de la subvention de la Caisse de Compensation⁴³

3488X – Caisse de compensation	3.179.850	
7161 – Caisse de compensation import		3.179.850

Obtention de la subvention de la Caisse de Compensation :

5141 – Banque	3.179.850	
3488X – Caisse de compensation		3.179.850

Le schéma comptable ci-dessus présente l'avantage de ne pas déroger au principe de clarté. Toutefois, il présente les inconvénients suivants :

⁴³ Solde déterminé sur la base d'un suivi extra-comptable.

- La structure des prix n'est pas reflétée dans les comptes d'achats : Les achats sont évalués au coût d'achat (prix facturé + frais accessoires), et non pas au prix de reprise figurant sur la structure des prix en vigueur à la date d'achat ;
- Pour aligner la marge comptable sur la marge réglementaire, la société doit considérer que la subvention d'importation est acquise (certaine), ce qui n'est pas conforme au principe de prudence.

• **Enregistrement comptable selon la pratique des sociétés « M », « T » et « S » :**

Comptabilisation de la facture d'achat

61111 – Achat de butane vrac importé	17.500.000	
4411 – Fournisseur étranger X		17.500.000

Comptabilisation de la subvention de la Caisse de Compensation (à la clôture des comptes)

3488X – Caisse de compensation	3.179.850	
6111 – Caisse de compensation import		3.179.850

Obtention de la subvention de la Caisse de Compensation :

5141 – Banque	3.179.850	
3488X – Caisse de compensation		3.179.850

Remarques :

« S » ne procède à aucune régularisation comptable à la fin de l'exercice pour respecter le cut-off : Elle comptabilise les dossiers d'importation au moment de leur dépôt (utilisation du compte 7161 au lieu de 6111).

Le fait pour « M » et « T » d'imputer la subvention de la Caisse de Compensation au coût d'achat, cela constitue une dérogation au principe de clarté qui devrait faire l'objet d'une mention expresse dans le cadre de l'ETIC.

e) Problématique du rattachement comptable des subventions

Nous avons noté des confusions liées à la comptabilisation des subventions reçues de la Caisse de Compensation et des charges supportées par les sociétés de distribution. Les principaux facteurs à l'origine de ces confusions peuvent se résumer comme suit :

- L'imprécision des textes quant à la nature économique et comptable des montants supportés par la Caisse de Compensation ou par les sociétés ;
- Silence des textes quant aux schémas comptables à adopter ;
- Imprécision des textes quant au critère de rattachement comptable et le fait générateur des subventions et des charges (la vente, l'enlèvement, la livraison, ...).

f) Synthèse des incompatibilités de la réglementation sectorielle avec les règles comptables

Les textes régissant le secteur ont été instaurés à une époque où la loi comptable et le CGNC n'étaient pas encore en vigueur. Mais, une mise à jour des textes aurait pu avoir lieu afin de concilier la loi comptable et la réglementation sectorielle. Cette action devrait être réalisée en concertation entre le GPM, le ministère de tutelle, le Conseil National de la Comptabilité sous forme de recommandations, avis consultatifs et adaptations sectorielles.

A notre avis, les aspects suivants devraient être clarifiés :

- La nature économique et comptable des charges supportées par les sociétés de distribution, notamment la provision de transport, la marge spéciale et l'excédent du prix de reprise par rapport au coût d'importation.
- La nature économique et comptable des sommes supportées par la Caisse de Compensation, notamment le remboursement de transport, la péréquation et l'excédent du coût d'importation par rapport au prix de reprise.
- La nature économique et comptable de la revalorisation/dévalorisation.
- Le fait générateur des charges et produits liés à la Caisse de Compensation : Est-ce l'enlèvement du produit ? son transfert ? la vente ? la livraison au client ? la déclaration à la Caisse ? la notification des subventions ?
- Le critère de rattachement comptable des éléments de la Caisse de Compensation : Comment comptabiliser les dérogations aux principes comptables fondamentaux (best practices) ? Comment concilier les règles comptables et la réglementation ?

Les aspects de fond de la problématique ayant été traités, il convient de s'interroger sur ses aspects de forme, et notamment : l'absence de référentiel comptable.

SECTION II- L'ABSENCE DE RÉFÉRENTIEL COMPTABLE SECTORIEL : UN HANDICAP MAJEUR POUR L'HOMOGENÉITÉ DE L'INFORMATION FINANCIÈRE

Les aspects de forme liés à la problématique comptable sont nombreux et ne peuvent être traités de manière exhaustive dans le cadre de cette étude. Cela dit, nous traiterons des principaux aspects de forme : les amortissements, la présentation des états financiers et comptables, la nomenclature des comptes et la production de l'information financière.

1. Nécessité de normaliser les politiques d'amortissement

a) Uniformisation des taux d'amortissement

Le CGNC définit l'amortissement des immobilisations comme étant la répartition de la différence entre la valeur d'entrée et la valeur résiduelle sur la durée d'utilisation du bien. Cette dernière peut être, soit la durée de vie probable, soit la durée d'utilisation propre à l'entreprise si elle est inférieure à la première durée.

La durée de vie dépend de l'usure et de l'obsolescence du bien, alors que la durée d'utilisation dépend de la stratégie d'investissement et de maintenance de l'entreprise.

Les taux d'amortissement dépendent de la nature d'activité et des choix du management de la société. Ce dernier définit les modalités d'amortissement en conformité avec l'expérience et par référence aux usages de la profession, à condition toutefois que ces usages fassent l'objet d'une diffusion au sein du même secteur d'activité pour une meilleure homogénéité des pratiques. Cela n'est pas le cas pour le secteur de la distribution des GPL, en sachant que les taux d'amortissement admis par l'administration fiscale ne peuvent servir de référence pour imposer des taux d'amortissement économique. L'absence d'uniformisation des taux d'amortissement dans le secteur gazier a un impact sur l'homogénéité de l'information comptable et financière sectorielle. Ce qui se répercute sur le caractère comparable des états financiers et sur la qualité d'interprétation des performances économiques et financières des sociétés.

L'enquête réalisée auprès des professionnels du secteur illustre ces divergences :

Durées d'amortissement des principales installations industrielles (en nombre d'années) :

	X	Z ⁴⁴	Y	M	T	A	S	ST	G
Bouteilles de 3 kg, 6kg ⁴⁵ , 12 kg, 35 kg	20	12	15	N/A	15	N/A	N/A	N/A	N/A
Sphère de stockage	10 ; 15	10	20	10	20	15	10	20	20
Citerne, cigare de stockage (fixe)	10 ; 20	10	25	10	15	15	10	-	20
Citerne roulante	4	5	N/A	10	5	N/A	4	-	10
Cigare Réservoir	10 15 ; 20	12	25	10	15	15	10	-	20, 10 ⁴⁶
Constructions de Centre emplisseur (liées à l'exploitation)	20	25	20	20	20	20	20	20	20
Détecteurs / sécurité d'incendie	10 ; 20	10	2-5	10	10	15	10	20	10
Réseaux, canaux, pipes	15	10	10 25	10	10	15	10	20	20
Mat. Électrique, pompes d'emplissage, compresseurs	10 changé à 15	10	NC	10	10	15	10	ND	10
Mat d'emplissage Mat de réépreuve des bouteilles	10 changé à 15	10	NC	10	10	15	N/A	N/A	10
Chariot élévateur	4	12	Leasing	4	4		4	-	-
Citernes (chez clients) Réservoirs (chez clients)	15 20	10 12	10	N/A	10	N/A	N/A	N/A	N/A

⁴⁴ La durée de 12 ans est une durée d'amortissement dégressif, soit l'équivalent de 25 ans en linéaire.

⁴⁵ La bouteille de 6 kg est typique aux sociétés Afriquia Gaz et Ziz.

⁴⁶ 20 si fixe et 10 si roulant.

Remarques :

- X amortit les bouteilles à gaz sur une durée de 20 ans et les frais de réparation immobilisés sur une durée de 10 ans, sans qu'il y ait de régularisation de la VNA ou de révision du plan d'amortissement des biens réparés.
- La réglementation régissant la réépreuve des bouteilles (tests de validité) prévoit une durée de vie des bouteilles allant à 25 ans pour la charge de 12kg et 6kg, et à 30 ans pour la charge de 3kg (Cf. annexe 11).

b) Autres points liés aux amortissements

Les méthodes d'amortissement (linéaire, dégressif, variable) devraient être normalisées afin d'atténuer les discordances comptables, d'une part, et de respecter les exigences en matière de sécurité des installations, d'autre part.

Les aspects suivants devraient faire l'objet d'une norme :

- Révision du plan d'amortissement et de changement de méthode d'amortissement.
- Distinction entre immobilisations amortissables et non amortissables.
- Amortissement des biens construits ou aménagés sur sols d'autrui : Les sociétés édifient des constructions et des installations chez les clients et les dépositaires.
- Amortissement des biens réalisés dans le cadre de partenariats industriels entre les sociétés. La libéralisation du secteur pétrolier ouvrira la voie à des alliances stratégiques⁴⁷ et des groupements industriels et commerciaux, ayant pour objectif l'autonomie des approvisionnements et l'amélioration de la compétitivité.
- Informations à donner dans le cadre de l'ETIC.
- Particularités comptables des installations complexes spécialisées : Le secteur se caractérise par les investissements lourds et complexes. L'amortissement pourrait être régi par des règles comptables particulières, notamment en ce qui concerne l'amortissement des installations clés en main ou complexes. La révision ultérieure des plans d'amortissement, la régularisation des VNA (en cas de remplacement d'une composante ou de sinistre) présentent des difficultés qui devraient être traitées dans le cadre d'une norme sectorielle.
- Les taux d'amortissement pratiqués dans le secteur ne découlent pas d'études économiques préalables. D'où, la nécessité de mettre en place une table normalisée (homologuée) des taux d'amortissement, justifiée par des études techniques et statistiques et agréée par les instances de contrôle technique des installations, en concertation avec le GPM et le ministère de tutelle.

⁴⁷ Cf. Maroc Hebdo International, édition n° 518 du 5 au 11.7.2002 concernant l'alliance SAMIR et SOMEPI. Le secteur des GPL a connu, il y a des années de cela, une restructuration du marché à travers la cession de la branche gaz de l'ex-SCP à Salam Gaz, la scission de la branche gaz de SOMEPI et sa reprise par TPZ, et le partenariat SOMEPI et TPZ en créant GAZAFRIC.

Le développement des activités de recherche et d'exploration des hydrocarbures nécessite une anticipation de la part des instances comptables, en normalisant les méthodes d'amortissement, d'autant plus que le raffinage et la distribution des GPL constitue une extension en aval de l'activité de recherche pétrolière.

Dans le même ordre des idées, il est possible d'envisager la normalisation des politiques d'amortissement par branche d'activité : Raffinage/production des GPL, emplissage des GPL, stockage des GPL, distribution des GPL, transport/transfert des GPL.

Exemple : Les normes comptables américaines relatives à l'exploration pétrolière, distinguent deux méthodes d'amortissement : L'amortissement selon la méthode dite « the successful efforts⁴⁸ » et l'amortissement selon la méthode dite « the full cost method⁴⁹ ». La première méthode se base sur les réserves estimées et la production de la période (FAS 121). Quant à la méthode du coût complet, elle se base sur le principe d'amortissement par centre de coût, ce dernier englobe à la fois le coût d'acquisition, de découverte, de R&D (FAS 19).

2. Nécessité de mise en place d'un plan des comptes adapté au secteur

L'article 2 de la loi 9-88 stipule que les écritures comptables sont enregistrées selon le plan comptable prévu par le CGNC. La Norme Générale Comptable considère le plan des comptes comme étant un élément du dispositif de forme destiné à garantir la fiabilité et l'homogénéité des informations figurant dans la comptabilité et dans les états de synthèse, au même titre que l'organisation comptable et la présentation des états de synthèse. La Norme Générale Comptable se veut flexible en permettant de subdiviser le plan des comptes du CGNC en fonction des besoins de l'entreprise. Elle reconnaît la possibilité d'apporter des adaptations au P.C.G.E dans le cadre de plans comptables professionnels.

Le secteur de la distribution des GPL devrait être doté d'un plan comptable spécifique, afin d'atténuer les discordances dans la présentation des états comptables et financiers. Certains pays ont adopté des plans comptables professionnels. La France, par exemple, a mis en place :

- un plan comptable professionnel pour le secteur des industries de raffinage et distribution des hydrocarbures, et ;
- un plan comptable professionnel pour le secteur des industries de la recherche et production des hydrocarbures.

Au Maroc, adopter un plan comptable spécifique constitue un volet incontournable pour mettre à niveau le secteur du gaz et accompagner sa libéralisation. Les exemples suivants permettent d'appuyer la nécessité d'apporter des adaptations au P.C.G.E.

⁴⁸ Cf. Chapitre 17 « Petroleum accounting », 5^{ème} édition, PwC © 2000, page 411.

⁴⁹ Cf. Chapitre 19 « Petroleum accounting », 5^{ème} édition, PwC © 2000, page 451.

a) Ventilation des éléments de la Caisse de Compensation

a.1 Marge spéciale

L'arrêté ministériel instituant cette charge préconise son inscription dans un compte de dette à long terme intitulé « marge spéciale », en contrepartie d'un compte de charge d'exploitation.

La société « X » inscrit cette charge dans un sous-compte « 6111xx – Marge spéciale » (complément du coût d'achat de marchandises) en contrepartie du compte « 1488xx – Marge spéciale » (autres dettes de financement).

La société « Z » inscrit la charge dans un compte « 6121xx – Marge spéciale » (complément du coût d'achat de matières premières) en contrepartie du compte « 1482 – Marge spéciale pour le financement des stocks de sécurité » (avances de l'Etat d'après le P.C.G.E).

a.2 Provision de transport en vrac et remboursement de transport

La société « X » comptabilise la charge dans le sous-compte « 6111xx – Caisse de Compensation, transport de butane » en contrepartie du sous-compte « 4488xx – Caisse de Compensation, transport de GPL » (autres créditeurs). Le remboursement de transport est enregistré au crédit du compte de charge initialement débité, en contrepartie du débit du compte 4488xx initialement crédité.

La société « Z » enregistre la charge au débit du sous-compte « 6121xx – Provision de transport », en contrepartie du « 44512x - Caisse de Compensation, transport » (nomenclature non prévue par le P.C.G.E). Le remboursement est inscrit au débit du « 34512 – Caisse de Compensation, transport » (subvention d'exploitation à recevoir d'après le P.C.G.E) en contrepartie du sous-compte « 71612xx – Caisse de Compensation, remboursement de transport » (subvention d'exploitation d'après le P.C.G.E).

La société « T » inscrit la provision dans le compte « 61113 – Caisse de Compensation, transport » en contrepartie du compte « 44585 – Caisse de Compensation, transport ». Le remboursement est inscrit au débit du sous-compte « 3485xx – Caisse de Compensation, remboursement de transport » en contrepartie du compte « 71242 – Caisse de Compensation, transports » (ventes d'études d'après le P.C.G.E).

a.3 Péréquation

La société « X » enregistre la péréquation au crédit du sous-compte « 6111xx- Péréquation du butane » par le débit du compte « 4488xx – Caisse de Compensation, péréquation ». La société « Z » l'enregistre dans le sous-compte « 7161xx – Caisse de Compensation, marge de distribution » en contrepartie du compte « 34512xx – Caisse de Compensation, distribution ».

b) Ventilation des stocks

La ventilation des stocks de produit diffère d'une société à l'autre. Par exemple :

- La société « Z » considère le stock de butane et de propane comme étant des matières premières (poste 312) ;
- Les sociétés « X », « T » et « M » optent pour la présentation en tant que stock de marchandises (poste 311).

Pour les stocks de pièces de rechange et de consommables, la société « X » opte pour l'inscription en tant que charges constatées d'avances. Les sociétés « M » et « T » optent pour l'inscription en tant que stock de matières et fournitures consommables.

c) Ventilation des immobilisations

La ventilation des immobilisations devrait être normalisée pour réduire les discordances de présentation des états comptables (balance générale et grand-livre). Parfois, les discordances s'étendent aux postes de l'actif (et donc aux états financiers).

A titre d'illustration nous citons les exemples suivants :

- « X » présente les bouteilles à gaz dans le compte « 2333 – Emballages récupérables identifiables », qu'elle ventile en sous-comptes : « 23330 – Emballages récupérables amortis sur 10 ans » (frais de réparation à caractère d'immobilisation) et « 23331 – Bouteilles neuves ». « Y » présente les bouteilles à gaz dans un compte « 2383 - Réservoirs » (d'après le P.C.G.E, le compte 2380 correspond aux autres immobilisations corporelles), qu'elle ventile en sous-comptes : « 23831 – Réservoirs », « 23832 – Réservoirs réapprouvés », « 28333 – Accessoires des réservoirs » et « 23835 – Citernes-cuves » ;
- « X » enregistre les sphères, les citernes, les réservoirs et les cigares en tant qu'installations techniques (compte 2332). « Y » enregistre ces éléments dans le compte 238x.

Une nomenclature spécifique au secteur devrait être instaurée pour normaliser la ventilation des immobilisations, non seulement à l'échelle des états comptables et financiers, mais également à l'échelle des fichiers extra-comptables des immobilisations et des amortissements (ce qui facilite le contrôle de ces éléments et leur rapprochement à l'existant physique).

L'enjeu financier lié à la maîtrise des informations relatives aux immobilisations est de taille, notamment en ce qui concerne l'optimisation des charges fiscales et la maîtrise des frais de maintenance et d'assurance.

d) Ventilation des consignations et des reprises sur consignations

Des différences existent entre les sociétés dans la comptabilisation des flux financiers liés aux consignations et aux reprises. Nous avons donné des exemples dans le paragraphe relatif aux difficultés comptables liées à la consignation des emballages (Cf. page 62).

e) Impact sur les états de synthèse

L'imprécision des textes et l'absence de référentiel comptable spécifique au secteur ont un impact sur la comptabilisation des opérations et des flux. L'absence d'une nomenclature des comptes unique, d'une part, et les divergences dans les schémas comptables, d'autre part, influencent la présentation des états de synthèse. Cela biaise l'homogénéité de l'information comptable et financière sectorielle, et réduit le caractère comparable des états financiers. En l'absence d'une « centrale des bilans », qui aurait pu réduire ces divergences, un plan des comptes sectoriel s'impose.

3. Nécessité de mise en place d'un référentiel pour la présentation des états de synthèse

Le troisième aspect de forme lié à la problématique concerne le cadre comptable et les états de synthèse. Outre l'impact du plan des comptes sur la présentation, nous pensons que le cadre de présentation requiert des améliorations.

Les divergences dans les plans des comptes et les imputations comptables peuvent être atténuées. Pour ce faire, l'ETIC devrait être complété par des informations pertinentes et indispensables à la compréhension des états financiers.

A notre avis, le système généraliste du CGNC nécessite des aménagements et des adaptations sectorielles, pour une lecture meilleure et plus aisée des états financiers des sociétés de gaz. L'amélioration de la lisibilité de ces états passe par le respect des éléments suivants :

- Exigences des utilisateurs des états de synthèse en matière d'information financière (transparence et pertinence) ;
- Exigences du management en matière de reporting financier et de tableaux de bord ;
- Protection du consommateur et respect de la réglementation ;
- Convergence et harmonisation du secteur avec les normes comptables internationales ;
- Transparence et pertinence dans la production de l'information financière.

Nombreux sont les aspects qui peuvent être développés pour améliorer l'information financière à travers l'aménagement de l'ETIC du CGNC :

- Les filiales de multinationales opérant dans le secteur ne reportent pas (pour le compte du groupe) les éléments relatifs aux subventions reçues de la Caisse de Compensation, alors que l'information relative aux aides publiques reçues a été traitée par IAS 20 (nature des subventions, traitement comptable, importance des aides par rapport aux ressources propres de la société, etc.).
- Les instructions d'audit servant de base pour la révision des comptes consolidés ne prévoient pas de travaux particuliers concernant ces aspects.

- Nous avons noté une insuffisance dans la qualité et la consistance des informations fournies par les sociétés dans le cadre de l'ETIC. Le système généraliste du CGNC peut être amélioré et ce, en prévoyant des tableaux supplémentaires et des aménagements ayant pour objectif de faciliter la compréhension des particularités du secteur. Exemple : Les dérogations aux principes comptables fondamentaux ne sont pas suffisamment décrites dans l'état A2 de l'ETIC.
- L'information sectorielle préconisée par IAS 14 n'est pas développée, alors qu'elle est primordiale pour comprendre la formation des résultats, la structure du patrimoine et les flux de trésorerie de l'entreprise. Exemple : La stabilité de la marge comptable d'un exercice à l'autre est une caractéristique de l'activité de distribution du butane conditionné, alors que pour la branche libéralisée (le propane) les marges varient en fonction du contexte du marché. L'appréciation des niveaux de marges est importante pour l'actionnaire et le commissaire aux comptes, qui accorderont une attention particulière aux marges réglementées afin de s'assurer, notamment, qu'elles répondent aux impératifs de rentabilité commerciale et de pérennité de la branche d'activité (voire de l'entreprise).

4. Nécessité de mise en place d'une norme sectorielle pour la production de l'information comptable

L'environnement interne des sociétés de distribution se caractérise par le volume important des traitements comptables et financiers répétitifs. En outre, les sociétés ont l'obligation de produire des informations commerciales et comptables destinées à la Caisse de Compensation et à l'autorité de tutelle, sans oublier de noter les exigences du management en matière de collecte, stockage, traitement, analyse et diffusion d'une masse de données importante avec promptitude et fiabilité.

En raison de la place de plus en plus grande du système d'information dans les sociétés gazières, les dirigeants, les auditeurs internes et externes sont directement liés à la faculté de ce système à réaliser les objectifs de la Direction Générale, notamment en matière de sécurité et de contrôle des processus informatisés.

Les sociétés sont sujettes à plusieurs obligations liées à leur système d'information :

- **Obligations déclaratives :** Les sociétés produisent des informations commerciales et comptables destinées à la Caisse de Compensation et à l'autorité de tutelle, en lien avec la gestion des ressources parafiscales et des subventions, la planification des quotas d'approvisionnement et le contrôle des stocks de sécurité.
- **Obligations d'ordre interne :** L'obligation de reporting (interne et externe) et la fiabilité des données constituent des composantes de la stratégie d'entreprise. Il s'agit d'un outil fondamental pour le contrôle de gestion et le pilotage de la société de gaz.

- **Obligations de source fiscale :** Le législateur dispose le droit de contrôle et de communication au profit de l'administration fiscale. Ce contrôle peut s'étendre aux supports magnétiques et informatiques pour vérifier la comptabilité⁵⁰.
- **Obligations de source juridique :** Le législateur a reconnu au profit du commissaire aux comptes le droit de contrôle des livres, valeurs et supports comptables de la société⁵¹. La mission du commissaire aux comptes peut s'étendre à l'appréciation du système informatique par rapport aux objectifs de régularité, sincérité et image fidèle des états de synthèse.
- **Obligations de source comptable :** La Norme Générale Comptable édicte un certain nombre de règles relatives à l'organisation des traitements informatiques et les objectifs à atteindre, en particulier la durabilité, la sécurité, le contrôle et la « traçabilité » des flux⁵².

Nous déplorons l'absence de dispositif qui traite de la normalisation du processus de collecte, stockage, traitement et diffusion de l'information extra-comptable et comptable dans le secteur de distribution des GPL.

La multitude des obligations d'information, le lien direct entre l'outil informatique et la production d'une information comptable et financière fiable pour les besoins de statistiques économiques, tous ces facteurs militent en faveur d'une norme, à l'échelle du secteur, qui traite des aspects suivants :

- Critères et règles de fiabilité du système de facturation, de suivi des stocks et des marges ;
- Critères de fiabilité de l'interface informatique liant la fonction commerciale et l'entité responsable des obligations déclaratives vis-à-vis de la Caisse de Compensation et de l'autorité de tutelle ;
- Contrôles clés à mettre en œuvre par les sociétés pour s'assurer de la cohérence entre les données extra-comptables et comptables ;
- L'obligation de documentation du système d'information et sa mise à jour ;
- L'obligation de tests informatisés pour s'assurer régulièrement du bon fonctionnement du système informatique et de sa cohérence avec les objectifs du contrôle interne ;
- L'obligation du respect des libertés individuelles dans le traitement des données nominatives (données personnelles liées aux dépositaires, centralisation des incidents de paiement, etc.).

⁵⁰ Cf. art. 39 et 42 de la loi relative à la TVA et art. 32 et 36 de la loi relative à l'IS.

⁵¹ Cf. art. 166 de la loi relative aux sociétés anonymes.

⁵² Cf. aussi les annexes III et IV du plan comptable général français, qui traitent des dispositions relatives à l'utilisation des traitements informatisés et des normes informatiques.

CONCLUSION DU CHAPITRE DEUXIEME

L'analyse de l'environnement comptable débouche sur la nécessité impérieuse de normaliser la comptabilité du secteur gazier.

Les divergences comptables entre les sociétés devraient être dissipées, afin de réussir le passage d'un secteur réglementé, mais peu harmonisé d'un point de vue comptable, vers un secteur libéralisé mais comptablement normalisé.

La réforme à entreprendre devrait couvrir deux principaux volets :

- Normaliser les pratiques comptables liées aux éléments de la Caisse de Compensation ;
- Normaliser le traitement des difficultés comptables liées à la technicité du secteur et l'exploitation, ce qui a pour objectif d'instaurer un référentiel comptable durable pour les professionnels du secteur.

CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE

La libéralisation du secteur gazier ne peut être conçue sans des mesures d'accompagnement et des réformes approfondies. Les chantiers de réforme les plus urgents sont :

- la mise en place d'un cadre institutionnel et réglementaire favorable, pour moderniser le secteur et accroître la compétitivité des sociétés de distribution ;
- la mise en place d'un système de tarification et de fiscalisation adéquat, pour promouvoir les investissements et instaurer une fiscalité sectorielle compatible avec les règles comptables ;
- La mise en place d'un référentiel comptable spécifique au secteur.

L'essor des activités d'exploration pétrolière, le développement des synergies et de la technologie des GPL, l'ouverture du marché devant d'autres investisseurs, sont autant de facteurs qui militent en faveur de la convergence vers un référentiel comptable sectoriel unique. C'est l'objet de l'essai méthodologique de normalisation comptable de la seconde partie du mémoire.

DEUXIÈME PARTIE

NORMALISATION COMPTABLE
&
**IMPACT SUR LA MISSION
DU COMMISSAIRE AUX COMPTES**

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

La seconde partie du mémoire a pour objectif de formuler des recommandations visant à résoudre ou atténuer les divergences comptables qui sévissent dans le secteur.

Elle se compose de deux chapitres : Le premier est une synthèse des principales recommandations de normalisation comptable ; le second traite de l'impact de la normalisation comptable sur la mission du commissaire aux comptes.

L'essai de normalisation comptable aborde le dispositif de fond (difficultés comptables et comptabilisation des flux de la Caisse de Compensation) et le dispositif de forme (plan comptable et aménagements de l'ETIC).

Le chapitre relatif à la méthodologie d'audit traite des phases suivantes : planification de la mission, appréciation du système de contrôle interne et contrôle des comptes.

Nous ne formulerons pas de recommandations concernant les autres aspects de la problématique, à savoir : la normalisation des taux d'amortissement et la mise en place d'une norme pour la production de l'information comptable.

A note avis, la normalisation des taux d'amortissement est du ressort des techniciens et professionnels du secteur. Il serait hasardeux de nous aventurer en fixant des taux précis. Toutefois, nous recommandons que les durées d'amortissement soient courtes afin d'encourager le renouvellement des investissements, et maintenir les normes de sécurité à un niveau d'exigence élevé pour protéger les usagers et les installations.

Quant aux aspects relatifs à la production de l'information comptable, ils sont du ressort de la Caisse de Compensation, la tutelle, la représentation sectorielle et les instances comptables.

CHAPITRE PREMIER

PROPOSITIONS DE NORMALISATION COMPTABLE

La Norme Générale Comptable a mis en relief trois objectifs auxquels tout système comptable doit répondre, à savoir :

- la pertinence de l'information comptable ;
- la fiabilité de l'information comptable ;
- la qualité de l'analyse économique et financière que permet le système comptable.

Elle a également précisé les dispositifs à mettre en place pour atteindre ces objectifs :

- Un dispositif de fond, formé des principes comptables fondamentaux, des méthodes d'évaluation et de la conception des états de synthèse ;
- Un dispositif de forme, composé de la qualité de l'organisation comptable, du plan des comptes et de la présentation des états de synthèse.

Comme le laisse entendre le titre du chapitre, notre objectif est de tracer les grandes lignes du projet de normalisation comptable du secteur de la distribution des GPL et ce, en formulant des recommandations ayant pour finalité d'améliorer les dispositifs de fond et de forme relatifs au secteur. Ces recommandations ont trait aux aspects suivants :

- Harmonisation du traitement des difficultés comptables (dispositif de fond) ;
- Adoption d'un plan des comptes sectoriel (dispositif de forme) ;
- Aménagement du cadre comptable de présentation des états de synthèse (dispositif de fond et de forme).

SECTION I- L'HARMONISATION DU TRAITEMENT DES DIFFICULTES COMPTABLES, UN PRÉALABLE POUR LA NORMALISATION COMPTABLE DU SECTEUR

Harmoniser les traitements comptables revient à résoudre deux problématiques :

- Traitement des difficultés comptables liées aux flux opérationnels et d'exploitation (traitement comptable des aspects techniques) ;
- Traitement comptable des flux économiques et financiers liés à la Caisse de Compensation (traduction comptable de la réglementation sectorielle).

1. Proposition de référentiel pour le traitement des principales difficultés comptables liées aux opérations techniques et d'exploitation spécifiques au secteur

Cette partie se fixe comme objectif de normaliser le traitement comptable des principaux aspects opérationnels et techniques, par référence à la doctrine et aux règles comptables.

a) Aspects liés aux immobilisations

a.1 Traitement comptable des frais d'entretien et de réparation

Un des points communs entre les sociétés gazières, est celui de la difficulté de distinction entre les charges d'entretien « pures et simples » et les frais d'entretien à caractère d'immobilisation. Cette situation est due principalement aux facteurs suivants :

- Pour certaines sociétés, cela est dû à l'absence de manuel de procédures comptables ou opérationnelles qui traite de la question de distinction entre charge et immobilisation, en matière de maintenance industrielle, d'entretien et de réparation.
- Pour d'autres sociétés, la problématique a pour origine l'absence de coordination entre la fonction comptable et la fonction technique/logistique, en sachant que le technicien ou l'ingénieur n'est pas forcément sensible aux questions comptables fondamentales, telles que la distinction entre une charge et une immobilisation.

A notre avis, il est primordial de normaliser le traitement comptable des frais d'entretien et de réparation, à travers l'adoption d'une norme traitant de cette question, qui a une incidence sur l'homogénéité de l'information comptable et la présentation des états financiers⁵³.

a.1.1. Les dépenses d'entretien et de réparation

Il y a lieu de distinguer l'entretien préventif, qui a pour objectif de conserver le bien en bon état d'utilisation, et la réparation, qui est curative et a pour objectif de remettre le bien en bon état d'utilisation.

Si les frais d'entretien et de réparation n'ont pas pour effet d'augmenter la valeur du bien ou de prolonger sa durée de vie, ils constituent des charges d'exploitation pures et simples. En revanche, les grosses réparations sont liées en général aux gros ouvrages, tels que l'entretien des bacs de stockage, des sphères et des installations d'emplissage. Les travaux de grosses réparations sont considérés comme des immobilisations s'ils aboutissent à accroître la valeur de ces dernières ou à créer de nouvelles immobilisations.

a.1.2. Les dépenses d'amélioration et d'addition d'éléments

Elles ont pour effet, soit d'augmenter la valeur et/ou la durée de vie de l'actif existant, soit sans augmenter cette durée de vie, d'accroître les profits futurs. Les améliorations trouvent leur origine dans la substitution d'un élément neuf et rénové, ou dans la transformation d'un élément pour le perfectionner.

⁵³ Exemple : Les sociétés immobilisent ou comptabilisent en charge les dépenses d'entretien et de réparation des bouteilles, sans qu'il y ait de véritable référentiel sectoriel en la matière ou de distinguo technique.

Ces dépenses entraînent généralement un accroissement de la valeur et/ou de la durée de vie de l'immobilisation (de même pour l'addition d'un élément à un bien déjà existant).

a.1.3. Les dépenses de remplacement

Il y a lieu de distinguer le remplacement total, qui se traduit physiquement et comptablement par la constatation de la sortie de l'ancien bien et l'entrée dans le patrimoine du nouveau bien, et le remplacement partiel, qui n'est pas en principe une immobilisation, sauf s'il augmente la valeur et/ou la durée d'utilisation physique du bien.

a.1.4. L'échange standard

Le remplacement ou l'échange d'un élément indispensable au fonctionnement du matériel ne doit pas, en principe, entraîner l'immobilisation de la dépense, du moment que cette opération n'a pour but que le maintien du matériel en état de marche⁵⁴.

a.2 Traitement comptable des frais de réparation des bouteilles à gaz

Le traitement comptable de ces dépenses mérite une attention particulière, vu l'importance des sommes engagées par les sociétés de distribution afin de maintenir le parc des bouteilles en circulation, conformément à la réglementation et aux règles de sécurité du consommateur⁵⁵.

Nous recommandons que les sociétés indiquent, dans le cadre de l'ETIC, le montant annuel des charges d'entretien et de réparation des bouteilles, avec indication du montant inscrit en immobilisation et des méthodes comptables retenues.

Immobiliser ou ne pas immobiliser les dépenses d'entretien des bouteilles, cela constitue à la fois une question rudimentaire et fondamentale.

A titre d'illustration, une société comptabilise en immobilisation les dépenses de réparation des bouteilles cabossées, dans la mesure où elle considère qu'une bouteille cabossée n'est plus utilisable, et que pour la remettre en circulation sur le marché, elle doit subir un processus de réparation qui est similaire au processus initial de fabrication⁵⁶. Ces dépenses sont immobilisées et amorties sur une durée de 10 ans.

Pour le même type de dépenses, une filiale de multinationale considère qu'il s'agit de charges d'entretien courant à ne pas immobiliser, du fait que le processus de réparation diminue la capacité initiale de résistance de la bouteille réparée, ce qui réduit en conséquence sa durée de vie résiduelle.

⁵⁴ C'est le cas par exemple du changement de robinet ou de pied de la bouteille.

⁵⁵ Remettre en cause la sécurité du consommateur du fait de l'état défectueux de la bouteille à gaz, cela nuit à l'image de marque de la société et à sa part du marché.

⁵⁶ Réchauffement de la bouteille dans un four et tests de la pression et de la résistance.

Du point de vue réglementaire⁵⁷, une bouteille à gaz ne peut avoir qu'une seule durée de vie dès sa sortie de l'usine de fabrication. Du point de vue technique, le prolongement de la durée de vie de la bouteille cabossée du fait de sa réparation reste défendable, malgré la récurrence de ce type de réparation, qui fait que ce dernier ne peut pas s'apparenter à des grosses réparations ou à des dépenses d'entretien exceptionnelles (caractère ponctuel).

Nous considérons que ce type de réparation prolonge la durée de vie des bouteilles réparées, ce qui nécessite une estimation de leur durée de vie résiduelle.

Si des dépenses d'entretien à caractère récurrent et courant (annuel) sont inscrites en charges à répartir sur plusieurs exercices, cette inscription est contestée du fait qu'elle a pour effet de différer des charges postérieurement à leur fait générateur, et que le caractère général de ces dépenses d'entretien est absent.

a.3 Aspects liés au coût d'entrée des immobilisations

a.3.1. Critères d'immobilisation

Il est important d'appuyer la position du management par des comptes-rendus, des procès-verbaux et des notes internes émanant de la direction technique. L'avis de l'ingénieur et du technicien ne doit pas être négligé par le comptable ou le financier.

a.3.2. Individualisation des immobilisations acquises

Vu le caractère composite des immobilisations, nous mettons l'accent sur la notion « d'unité d'immobilisation », qui consiste à analyser techniquement les dépenses facturées à immobiliser pour identifier les unités d'immobilisation. Ces dernières doivent correspondre le plus sincèrement possible aux « unités physiquement individualisées » par les techniciens, les ingénieurs et les responsables de l'inventaire physique des immobilisations.

A juste titre, nous soulignons l'importance de la coordination entre la fonction comptable et les départements techniques, afin d'analyser les devis des fournisseurs, les bons de commandes et les factures ; le but final étant de rapprocher le fichier des unités d'immobilisation aux données techniques et physiques.

Il est possible, dans le cadre des bonnes relations avec le fournisseur d'immobilisations, de négocier la délivrance de la facture d'acquisition ventilée selon des nomenclatures définies au préalable par le client. Ce qui facilite le travail d'analyse et d'imputation comptable des immobilisations⁵⁸.

⁵⁷ Cf. annexe 11 pour la réglementation de la réépreuve des bouteilles à gaz.

⁵⁸ Cf. « Audit des immobilisations corporelles des opérateurs de réseaux de télécommunication, les diligences à accomplir par le réviseur », Saidoux ÉRIC, 1999, pages 45 et 46 (mémoire français d'expertise comptable).

a.3.3. Champ référentiel des normes

IAS 16 précise qu'il est approprié, dans certains cas, de répartir le coût total d'un actif entre ses différents éléments constitutifs, et de comptabiliser chaque élément séparément. C'est le cas lorsque les différentes composantes d'un actif ont des durées d'utilité différentes, ou lorsqu'elles procurent des avantages selon un rythme différent nécessitant l'utilisation de taux et de modes d'amortissement différents.

a.3.4. Information financière requise et régularisations comptables

La société doit respecter le principe de permanence des méthodes. Des informations au niveau du tableau A1 de l'ETIC sont nécessaires, afin d'expliquer les méthodes comptables retenues concernant les frais d'entretien et de réparation immobilisés.

Des régularisations comptables peuvent s'avérer nécessaires : Si des dépenses d'entretien et de réparation sont à immobiliser, la VNA du bien réparé doit être régularisée et le plan d'amortissement révisé, en fonction de la durée d'utilisation résiduelle estimée à la date de la réalisation dudit entretien. A ce titre, le principal aspect à développer est la nature et la qualité de coordination et de communication entre les services techniques/logistiques et la fonction comptable.

Il est important de concentrer les actions à mener sur les procédures de contrôle interne qui définissent les informations à fournir aux services comptables et financiers, notamment en ce qui concerne les supports d'évaluation des frais de remise en état, et les informations techniques relatives à l'actualisation des durées de vie des biens concernés.

a.4 Gestion logistique et comptable des emballages de GPL

Vu leur caractère durable, les bouteilles à gaz constituent des immobilisations et non pas des stocks, malgré le fait qu'elles ne sont pas commodément identifiables. A notre avis, il s'agit d'une dérogation à la définition donnée par le CGNC⁵⁹ qui devrait être mentionnée par la société dans le cadre de l'ETIC.

La gestion du parc des emballages (citernes et bouteilles) pose le problème de l'individualisation et de l'identification des éléments qui composent ce patrimoine.

Face à ces limites inhérentes au secteur (volume important de biens immobilisés qui sont en permanente circulation), il est nécessaire de maîtriser l'information relative à la gestion logistique et comptable des emballages de GPL et ce, en mettant en place des procédures de contrôle interne qui tiennent compte des aspects techniques et organisationnels suivants :

- Nécessité de gérer l'affectation physique des emballages entre les différents sites d'emplissage et de stockage intermédiaire pour assurer le stock commercial nécessaire au réseau de distribution (suivi quantitatif) ;

⁵⁹ Cf. titre V, volume V du CGNC : « dispositions diverses », page 106.

- Nécessité de gérer les mises en service afin de suivre les dates de début d'amortissement, d'une part, et de programmer les opérations de réépreuve, d'entretien et de réparation des emballages par lot et par année de fabrication, d'autre part ;
- Nécessité de suivre l'état technique du parc des emballages en distinguant les biens à réformer, à réparer et à entretenir (suivi qualitatif).

Le système comptable doit être en mesure de suivre et de régulariser les valeurs comptables (valeur d'origine et dépréciation) liées aux emballages, en fonction de l'état technique communiqué par les ingénieurs et les techniciens de la société de distribution. Les régularisations diffèrent selon qu'il s'agit d'une réparation, d'un entretien simple (peinture), d'une réépreuve, d'une mise en réforme (destruction) ou d'une cession⁶⁰.

a.5 Problématique de la mise en réforme des bouteilles à gaz

La mise en réforme des bouteilles à gaz pose le problème de la régularisation de la VNA des éléments réformés.

En effet, en l'absence d'un inventaire physique des immobilisations, en particulier celui des bouteilles à gaz, et devant l'impossibilité d'individualiser comptablement ces dernières, il est difficile d'opérer la distinction suivante :

- Consistance du parc des bouteilles appartenant à la société (en nombre de bouteilles) ;
- Consistance du parc des bouteilles pris en leasing.

Cette situation est problématique. Pour atténuer son impact sur les comptes, il est nécessaire de mettre en place les procédures suivantes :

- Dans l'impossibilité de procéder à un inventaire physique des immobilisations, le centre emplisseur doit être en mesure d'estimer la consistance du parc des bouteilles appartenant à la société, par lot et par année de fabrication ;
- Le centre emplisseur doit être en mesure de suivre et d'estimer la consistance du parc des bouteilles pris en leasing, par contrat, par année et par lot de fabrication ;
- Dans le même ordre des idées, il est important d'instaurer - à l'échelle du secteur - une « norme industrielle » qui exigerait des fabricants des bouteilles l'apposition de codes particuliers pour distinguer les bouteilles (ou les lots de bouteilles) fabriquées dans le cadre de contrats de financement propre et par leasing.

L'apport de l'outil informatique et statistique est considérable en ce qui concerne les estimations liées au recensement des parcs de bouteilles sur le marché.

⁶⁰ Cf. mémoire français d'expertise comptable : « Les emballages de GPL : une gestion administrative, juridique, comptable et fiscale complexes pour les entreprises de distribution de GPL », page 53, DELBOE André, mai-juin 1993.

b) Provisions et passifs éventuels

Le secteur du gaz se caractérise par l'importance des dépenses d'entretien et de réparation, des frais de remise en état, des grosses réparations, des travaux de rénovation et de mise à niveau des installations pour se conformer aux normes de sécurité et de préservation de l'environnement.

Les critères de comptabilisation des provisions au passif devraient être normalisés. D'où, l'intérêt d'examiner le contenu du CGNC et des normes comptables internationales.

b.1 Le CGNC

Le CGNC précise que la société peut comptabiliser dans le compte 1555 les provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices correspondant à des charges prévisibles, telles que les grosses réparations, qui ne sauraient normalement être rattachées au seul exercice au cours duquel elles sont engagées. Cette provision doit être destinée à couvrir des charges importantes qui ne représentent pas un caractère annuel, et ne peuvent être assimilées à des frais courants d'entretien et de réparation. En outre, elle doit faire l'objet d'une prévision en fonction de la fréquence des grosses réparations envisagées.

Le CGNC ne précise pas les critères de constitution d'une provision pour risques et charges, et se limite à préciser le schéma d'écriture comptable⁶¹. Le titre V du volume V du CGNC⁶² relatif aux dispositions diverses définit les provisions pour risques et charges comme étant des provisions évaluées à l'arrêté des comptes, destinées à couvrir des risques et des charges que des événements survenus ou en cours rendent probables, nettement précisés quant à leur objet mais dont la réalisation est incertaine.

b.2 Les normes comptables internationales

IAS 37 traite des modalités de constatation et de comptabilisation des provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. Elle définit les provisions comme étant des passifs dont l'échéance ou le montant est incertain. Une provision doit être constatée si elle répond aux critères suivants :

- L'entreprise doit avoir une obligation contractuelle résultant d'un événement passé ;
- Il est probable qu'une sortie de ressources représentant des avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation ;
- Le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

La norme précise que si l'inexistence d'une telle obligation est plus probable qu'improbable, l'entreprise doit indiquer un passif éventuel sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est faible.

⁶¹ Cf. Volume IV, titre IV du CGNC : « Contenu et modalités de fonctionnement des comptes », page 19.

⁶² Cf. page 125 du volume.

b.3 Le nouveau référentiel français

Les nouvelles règles⁶³ de constatation des provisions pour risques et charges sont proches de celles de IAS 37. La divergence majeure concerne la provision pour grosses réparations, qui est obligatoire dans le référentiel français, alors qu'en IAS elle est interdite, étant donné que le coût du remplacement des pièces usagées ou de l'entretien est amorti dès l'acquisition du bien sur la durée séparant les deux remplacements ou les deux entretiens, et que ces dépenses sont inscrites à l'actif lorsqu'elles surviennent.

Le plan comptable français retient désormais les définitions suivantes :

- Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant ne sont pas fixés de façon précise ;
- 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.

c) Traitement comptable des achats de pièces de rechange

c.1 Diversité des traitements comptables

Certains achats de pièces de rechange sont comptabilisés dans le compte « 61225- Achats de fournitures d'ateliers et d'usine » ; l'existant en fin d'exercice est constaté en stock, dans le compte « 31225- Fournitures d'atelier et d'usine ». D'autres achats de pièces de rechange sont comptabilisés dans le compte « 61253- Achats de petit outillage et de petit équipement ». Il s'agit d'achats non stockés. L'existant en fin d'exercice est inscrit en charges constatées d'avance. Les achats de pièces de rechange destinées à l'entretien des équipements sont comptabilisés dans le compte « 6133 - Entretien et réparations ». Les achats de pièces de rechange peuvent aussi être comptabilisés dans le compte d'immobilisation auquel ils se rattachent.

c.2 Normalisation du traitement comptable des achats de pièces de rechange

Le traitement comptable dépend notamment des paramètres suivants :

- Consistance du parc des pièces de rechange par rapport à l'activité de l'entreprise ;
- Existence d'un dispositif de contrôle interne pour la gestion des pièces de rechange ;
- Cycle économique du produit et répartition des sites d'emplissage et de stockage ;
- Stade de croissance de l'entreprise et sa stratégie de maintenance industrielle ;
- Politique du management en matière d'optimisation des coûts de stockage et d'achat.

⁶³ Règlement CRC n° 2000-06 du 7 décembre 2000, avis CNC n° 00-01 du 20 avril 2000.

Les achats de pièces de rechange non stockées sont ceux qui ne transitent pas par le magasin. L'existant en fin d'exercice est comptabilisé en charges constatées d'avance. Il s'agit généralement de pièces de rechange non individualisées ou de valeurs peu significatives. Exemples : Capsules, peinture, pieds de bouteilles, robinets.

En outre, il y a lieu de distinguer les pièces de rechange achetées en vue d'une utilisation immédiate, et les pièces de rechange achetées pour une utilisation « différée » :

- L'utilisation immédiate confère à la pièce le caractère d'achat non stocké ou de frais d'entretien et de réparation. Si l'achat prolonge de façon certaine la durée de vie du bien, il s'agira d'une immobilisation. C'est le cas, par exemple, du remplacement immédiat d'un élément défaillant dans une machine ou un organe industriel complexe.
- L'utilisation différée confère à l'achat le caractère d'achat stocké. C'est le cas notamment des pièces de rechange à usage multiple (pièces non spécifiques ou banalisées). L'utilisation différée peut aussi concerner des pièces spécifiques destinées exclusivement à l'entretien et la réparation d'installations bien définies. Dans ce cas, si le coût unitaire est peu significatif, il s'agira a priori d'achat de fournitures⁶⁴ ; sinon, si le coût unitaire est significatif, notamment par rapport à la valeur comptable de l'immobilisation, dans ce cas il faudra se référer au traitement comptable des frais d'entretien et de réparation exposé précédemment.

c.3 Champ référentiel (IAS 16)

IAS 16 considère que la plupart des pièces de rechange sont habituellement inscrites en stock.

Toutefois, si l'entreprise a pour objectif de les utiliser sur une période de plus d'un exercice, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles, de même pour les pièces de rechange ou d'entretien qui ne peuvent être utilisées qu'avec une immobilisation corporelle, et dont l'utilisation est irrégulière. Ces pièces sont comptabilisées en immobilisations corporelles et amorties sur une période ne dépassant pas la durée d'utilité du bien concerné.

La norme traite aussi des mises hors-service et des sorties d'actifs. Elle préconise d'éliminer l'immobilisation du bilan dès que l'entreprise n'attend plus d'avantages économiques futurs de sa sortie.

Partant de ce principe, la valeur comptable de l'organe remplacé doit être sortie de l'actif, et un amortissement exceptionnel est pratiqué si le remplacement intervient plus tôt que prévu. La nouvelle pièce doit être intégrée à la valeur de l'actif et amortie sur la durée de vie probable.

Les régularisations comptables peuvent se traduire par une révision du plan d'amortissement du bien principal, du fait qu'un de ses composants essentiels a été remplacé. Nous soulignons à ce titre l'importance du dispositif de contrôle interne et le rôle primordial du management technique, qui devraient faciliter :

⁶⁴ stockés ou non stockés.

- l'estimation de la nouvelle durée d'amortissement du bien principal ;
- l'estimation de la VNA du bien remplacé ;
- la mise à jour du fichier des immobilisations ;
- La mise à jour des nomenclatures d'inventaire physique.

Remarque :

Certains composants industriels dans les centres emplisseurs nécessitent des remplacements à intervalles réguliers. Nous recommandons de les comptabiliser comme étant des actifs distincts. Généralement, ces actifs ont des durées de vie différentes de celles des immobilisations auxquelles ils se rattachent. Une mention expresse dans le cadre de l'ETIC est nécessaire, pour les distinguer des charges d'entretien à caractère répétitif.

d) Traitement comptable des achats et stocks de produit

Les principes de base pour la valorisation des achats et des stocks de produit sont définis par la loi comptable et le CGNC. Le présent paragraphe a pour but d'apporter des précisions eu égard aux spécificités sectorielles.

d.1 Impact des éléments de la structure des prix sur le coût d'achat

Le stock de butane constitue un cas particulier du fait que sa vente est subventionnée par l'Etat. Le CGNC traite du cas des immobilisations acquises au moyen de subventions d'investissement, mais il n'aborde pas la question des stocks de produits subventionnés.

A notre avis, aucune dérogation au principe de la valorisation des achats et des stocks au coût d'achat n'est admise. Il en découle que les subventions n'ont pas à être déduites du coût d'achat, d'autant plus qu'elles ne sont acquises que du fait de la vente.

La pratique qui consiste à déduire la péréquation de butane et le remboursement de transport du coût d'achat n'est pas conforme aux règles comptables.

Concernant les charges parafiscales, et en particulier la marge spéciale et la provision de transport, elles ont pour fait générateur l'opération de vente. De ce fait, elles ne constituent un élément du coût d'achat que dans le cas où la société achète le produit à un centre emplisseur⁶⁵.

Les sociétés rattachent ces charges au coût d'achat du fait qu'elles cherchent à aligner la marge comptable sur la marge de structure. Toutefois, cette solution pratique constitue une dérogation aux règles comptables, à mentionner dans le cadre de l'ETIC.

⁶⁵ La marge spéciale et la provision de transport sont incluses dans le prix de vente des centres emplisseurs.

d.2 Evaluation des achats et des stocks de produit importé

d.2.1. Problématique de la valorisation des stocks

Une importante partie de l'approvisionnement national en GPL provient de l'import. Des différences de change apparaissent lors du paiement de la dette fournisseur, ou lors de l'évaluation de celle-ci à la clôture de l'exercice si elle n'est pas réglée.

Concernant les importations de butane, les sociétés comptabilisent les achats et les stocks au cours de règlement, dans la mesure où elles considèrent que la situation vis-à-vis de la Caisse de Compensation (qui débloque les subventions sur la base du montant réglé) doit être reflétée au niveau de la valeur des stocks.

Quant au propane, les sociétés ont de plus en plus recours aux instruments financiers de couverture du risque de change. Cela dit, certaines sociétés comptabilisent les achats et les stocks sur la base du cours de règlement même en l'absence de toute couverture de change.

Ainsi, les différences de change sont imputées directement aux comptes d'achats et de stocks. Cela présente les avantages suivants⁶⁶ :

- Le résultat d'exploitation est déterminé sur des bases homogènes : Les achats et les stocks sont évalués sur la base d'un même cours, celui du paiement, sauf les stocks non payés à la date de clôture, qui sont valorisés au cours de clôture ;
- La valorisation des stocks non payés est compatible avec celle de la dette fournisseur, puisqu'ils sont évalués au cours de clôture.

Il est commode de comptabiliser les achats et les stocks au cours réel (coût d'achat + impact des différences de change). Une composante financière (les différences de change) est alors transférée vers les éléments de l'exploitation. Cela présente l'avantage de donner une meilleure information pour le contrôleur de gestion et le décideur. Toutefois, les méthodes comptables ci-dessus constituent une dérogation aux principes comptables préconisés par le CGNC et les normes comptables internationales.

d.2.2. Information financière

Les dérogations aux règles fondamentales d'évaluation des stocks doivent être motivées et justifiées dans le cadre de l'ETIC. Les états A1 et A2 doivent contenir des informations pertinentes destinées au lecteur des états financiers.

Les sociétés partent du postulat que les opérations d'achat et de paiement sont uniques, et que le fait de valoriser les achats au cours du paiement cela permet de mieux appréhender l'activité et l'exploitation. En ce sens, les fluctuations monétaires font partie intégrante des « risques inhérents au secteur », puisque la maîtrise des cours de change et des produits pétroliers, ainsi que la négociation des contrats d'importation à des conditions avantageuses sont des éléments intrinsèques à l'activité gazière.

⁶⁶ Pour les avantages et les inconvénients des méthodes alternatives, cf. la note 2160 : « Evaluation des achats à l'étranger », memento comptable Francis LEFEBVRE 2002.

d.2.3. Champ référentiel des normes

d.2.3.1. Le CGNC

Le CGNC précise que les créances et les dettes contractées en monnaie étrangère sont converties et comptabilisées en dirham, sur la base du cours de change de l'opération : date de facturation en général, date de l'accord des parties ou date de paiement des avances et acomptes reçus ou donnés.

Le CGNC précise que les modalités futures de règlement et les variations de l'index n'influencent pas la valeur d'entrée du stock, qui doit être évalué au coût d'achat.

Toutefois, dans le paragraphe réservé au réajustement exceptionnel des valeurs d'entrée, le CGNC prévoit le réajustement à la hausse de la valeur d'entrée des stocks en cas de forte perte de change résultant d'une grave dépréciation de la monnaie nationale.

Enfin, en application du principe de prudence, il prévoit le réajustement à la baisse de la valeur pour ramener la valeur à la date d'inventaire à la valeur actuelle (via les provisions).

d.2.3.2. Les normes internationales

IAS 2 précise que les coûts d'acquisition des stocks peuvent inclure les différences de change, mais à condition que ces différences de change soient limitées à celles provenant d'une forte dévaluation de la monnaie nationale, contre laquelle il n'existe aucun moyen de couverture, et qui sont liées à des dettes contractées à l'occasion de l'acquisition récente d'un actif, et ne peuvent être remboursées. Toutefois, si la méthode alternative est utilisée, les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de la valeur nette de réalisation.

La norme définit les éléments du coût et les méthodes d'évaluation. Elle retient la méthode du coût réel et la méthode du coût standard. Elle précise également les éléments d'information à donner dans le cadre des notes faisant partie des états financiers.

IAS 21 traite des effets de variation des cours des monnaies étrangères. Elle énonce la règle de conversion des stocks acquis en monnaie étrangère au cours du jour en vigueur à la date de transaction. Elle prévoit l'exception d'ajustement à la hausse, mais sous des conditions strictes, de la valeur des stocks à l'actif. Cette norme renvoie aussi à IAS 29, qui traite de l'information financière dans les économies hyper-inflationnistes.

Remarque :

Le commissaire aux comptes doit s'assurer que la méthode d'évaluation des stocks n'entraîne pas une majoration de leur valeur au-delà de la valeur recouvrable, d'une part, et que la société respecte le principe de permanence des méthodes, d'autre part.

d.3 Traitement des stocks en transit

L'inclusion des stocks en transit dans les achats et les stocks de l'exercice dépend de la condition juridique d'importation du produit. Cela a un impact sur la présentation des états de synthèse.

Il convient alors d'analyser le contrat d'importation, en appréciant le fait générateur du transfert de propriété juridique du produit en cours de route.

Juridiquement, les règles et les principes énoncés par le DOC et le Code de Commerce stipulent que l'achat d'un bien ou d'un service est réalisé dès l'accord des parties sur la chose et le prix. L'acheteur n'est redevable du prix, et la dette ne devient certaine, que lors du transfert de la propriété du bien ou de la fourniture de la prestation. Or, la détermination de la date du transfert de propriété présente des difficultés si l'on se réfère uniquement à la règle juridique susmentionnée.

C'est pourquoi nous recommandons de se référer, en outre, aux clauses particulières contenues dans les contrats de vente, aux informations contenues dans les commandes, les confirmations de commandes et les factures, et aux règles de négoce international et de transport de produits pétroliers.

d.4 Cas particulier : Evaluation du stock détenu chez la SOMAS

La particularité de ce stock est qu'il fait l'objet d'un ajustement de prix en fonction de la variation du prix de reprise.

Le stock détenu chez la SOMAS devrait être évalué selon les mêmes principes énoncés précédemment. Nous considérons que l'esprit de l'arrêté ministériel n° 483-81 et de la lettre ministérielle du 8 mai 1996 est : d'instaurer un mécanisme technique et administratif permettant de déterminer la situation de la société vis-à-vis de la Caisse de Compensation.

Si les sociétés valorisent le stock détenu chez la SOMAS au prix de reprise au lieu du coût d'achat, il s'agit alors d'une dérogation aux règles comptables à mentionner et justifier dans le cadre de l'ETIC. Nous souhaitons aussi que les instances comptables se prononcent sur cette question.

Du point de vue comptable, la revalorisation/dévalorisation est d'une nature « hybride »⁶⁷ :

- La revalorisation ne constitue pas une composante du coût d'achat, dans la mesure où elle n'est pas un élément du prix d'achat facturé, ni un frais accessoire d'achat ;
- De même pour la dévalorisation, qui ne doit pas venir en diminution du coût d'achat, dans la mesure où elle ne constitue pas un diminutif de ce dernier (tel que les remises commerciales). Si elle s'apparente à une subvention, elle ne doit pas de ce fait réduire le coût d'achat, en application des principes de prudence et de clarté⁶⁸.

⁶⁷ Cf. aussi la proposition de traitement comptable à la page 117.

⁶⁸ Cf. note 1218, Mémento comptable Francis Lefebvre 2002 : Evaluation des produits subventionnés lors de la vente.

d.5 Valorisation des sorties de stock

Les stocks de produit sont interchangeables : les entrées en stocks ne sont pas individualisées article par article. Le CGNC prévoit pour la valorisation des articles interchangeables deux méthodes : la méthode du coût moyen pondéré (après chaque entrée ou par période de stockage) et la méthode du FIFO.

La valorisation des sorties de produits devrait être normalisée pour atténuer les divergences comptables entre les sociétés. A titre d'exemple, il est possible de retenir la méthode du FIFO pour le stock transitant par la SOMAS et la méthode du PMP pour les autres catégories de stocks.

Dans le cadre de l'ETIC, outre l'information sur la méthode retenue pour la valorisation des stocks, nous recommandons qu'il soit fait mention de l'impact de la revalorisation/dévalorisation sur le résultat.

d.6 Traitement comptable des frais de stockage

Le CGNC précise que les frais généraux d'approvisionnement et les frais de stockage ne sont pas inclus dans le coût d'acquisition, sauf conditions spécifiques de l'exploitation à indiquer dans l'ETIC.

Les sociétés de distribution font appel à des sociétés spécialisées dans le stockage des GPL, en contrepartie de la facturation des frais de stockage. La question qui se pose est la suivante : Est-il possible d'inclure les frais de stockage dans le coût d'achat ?

Les frais de stockage peuvent être confondus avec des frais de sous-traitance, qui sont à inclure dans le coût d'achat. Le stockage du produit fait partie intégrante des composantes de la distribution du GPL, le fait de le sous-traiter auprès d'un prestataire de services externe donne, à notre avis, la possibilité de l'inclure dans le coût d'achat (avec mention expresse dans le cadre de l'ETIC).

d.7 Traitement comptable des bonis/malis liés aux stockages chez les tiers

Pour les besoins de leur exploitation, les sociétés font appel aux capacités de stockage chez les tiers, conformément aux contrats d'entreposage et d'échange des capacités de stockage qui lient les professionnels du secteur.

Les GPL des différents utilisateurs sont banalisés par qualité, et se trouvent mélangés dans la même unité de stockage (sphère, cavité, cigare, réservoir) sans distinction d'appartenance. L'inventaire physique des quantités déposées chez les tiers correspond à l'ensemble des droits, et ne peut être que positif ou nul par qualité et au total.

Toutefois, ces droits peuvent, exceptionnellement et passagèrement, être négatifs si les enlèvements ont excédé les ressources propres, ou si les enlèvements contractuels ont excédé les enlèvements réels.

Ces droits négatifs constituent des dettes en nature de la société envers les autres tiers, puisqu'elle a dépassé les quantités réelles auxquelles elle a droit.

Ces droits sont assimilés à des stocks positifs ou parfois négatifs, valorisés soit en valeurs historiques, soit, à défaut, en valeurs de restitution. Une mention expresse doit être faite dans le cadre de l'ETIC pour identifier ces droits en qualité et en valeur⁶⁹.

e) Traitement comptable des instruments financiers liés aux importations

Les sociétés de distribution ont recours aux instruments financiers et bancaires pour financer les importations et se couvrir contre le risque de change. Les principaux instruments financiers utilisés sont : les crédits bancaires dits « crédits Spot », les crédits documentaires, les achats à terme de devise.

e.1 Traitement comptable des crédits Spots

Certaines sociétés ont tendance à ne pas les comptabiliser, dans la mesure où ils se traduisent par des flux financiers d'entrée et de sortie (en suspens dans les rapprochements bancaires). Cette pratique biaise la présentation et la lecture des états financiers. Les sommes empruntées doivent être inscrites en crédit de trésorerie, et les engagements donnés et reçus mentionnés dans l'ETIC.

e.2 Traitement comptable des crédits documentaires

Si la banque bloque les fonds lors de l'ouverture du crédit, il y a lieu de débiter un compte bancaire intitulé « 5148xx- Crédit documentaire », en contrepartie du crédit du compte bancaire concerné. Lors de la mobilisation du crédit, le compte 5148xx est crédité en contrepartie du débit du compte fournisseur.

Si la banque ne bloque pas les fonds, il n'est enregistré en comptabilité que le paiement du fournisseur. En effet, juridiquement le fournisseur est réglé par la banque, laquelle ne débitera la société que lors de l'échéance convenue à cette fin en contrepartie de la facturation des frais financiers, qui courent depuis le financement initial jusqu'à la restitution des fonds à la banque (à l'échéance convenue).

Nous recommandons de débiter le compte fournisseur du montant des factures financées, en contrepartie d'un compte « 5530- Crédit de trésorerie ». Nous préférons ce mode de comptabilisation à la solution qui consiste à suivre l'engagement en hors-bilan.

L'ETIC doit contenir des mentions spéciales relatives au montant total des financements, leurs échéances, les banques concernées, les contrats d'importation, leur valeur globale, les fournisseurs, les garanties données et reçues.

e.3 Traitement comptable des achats de devises à terme

Il s'agit en général d'opérations financières fixant le cours de monnaie étrangère à l'échéance. Le CGNC précise que les dettes nées d'opérations dites de « couverture de change » sont converties sur la base du cours de change à terme découlant des contrats.

⁶⁹ Solution similaire à celle préconisée en France, cf. avis de conformité n° 30 du CNC, annexe VII.

e.4 Champ référentiel des normes et information financière

L'ETIC doit contenir les informations relatives aux opérations de financement bancaire et de couverture du risque de change. IAS 32 émet un certain nombre de recommandations destinées aux utilisateurs des états financiers.

A titre indicatif, l'information financière doit couvrir les aspects suivants : Nature et consistance des instruments financiers, termes, conditions, méthode de comptabilisation, montants mobilisés, taux d'intérêt, intérêts financiers payés et provisionnés, garanties données et reçues, le tiers étranger, nature de la transaction commerciale, monnaie étrangère, clauses restrictives, risques de taux d'intérêt, risques de crédit.

IAS 39 traite des méthodes de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers, y compris les instruments de couverture du risque de change. Cette norme impose la comptabilisation de tous les actifs et passifs financiers au bilan et ce, à la juste valeur donnée ou reçue pour acquérir l'actif ou le passif.

Après leur comptabilisation, des ajustements de la valeur initiale sont nécessaires (à l'exception des actifs amortissables ou dépréciés). Les actifs ainsi réévalués donnent lieu à des gains ou des profits à inscrire en résultat.

f) Traitement comptable des échanges de produit entre confrères

f.1 Définitions

Les échanges de produits constituent une pratique courante dans le secteur. Il s'agit d'opérations consistant à prêter et emprunter le produit entre les sociétés.

D'un point de vue économique, ces opérations se font généralement sans la réalisation d'une marge quelconque. Elles peuvent faire l'objet d'une facturation. La rétrocession (restitution) a lieu dans le délai convenu d'un commun accord entre les parties.

D'un point de vue juridique, les échanges de produit s'analysent comme étant des prêts de consommation et non pas des échanges de biens.

Le DOC⁷⁰ définit le contrat d'échange comme suit : « ... un contrat par lequel chacune des parties remet à l'autre, à titre de propriété, une chose mobilière ou immobilière, ou un droit incorporel, contre une chose ou un autre droit de même nature ou de nature différente ». Il définit aussi le prêt de consommation⁷¹ comme étant : « un contrat par lequel l'une des parties remet à une autre des choses qui se consomment par l'usage, ou d'autres choses mobilières, pour s'en servir, à charge par l'emprunteur de lui en restituer autant de mêmes espèce et qualité, à l'expiration du délai convenu ».

L'appellation « échange » de produit entre confrères n'est pas adaptée quoiqu'il s'agit d'un terme très usité dans le secteur.

⁷⁰ Articles 619 à 625.

⁷¹ Articles 856 à 869.

Dans la pratique, l'échange de produit consiste à prêter une quantité donnée du produit à une autre société pour lui éviter la rupture du stock, à charge par cette dernière de restituer la même quantité dans les conditions fixées initialement (délai + qualité + tonnage + lieu).

f.2 Caractéristiques du contrat de prêt de consommation

Le contrat de prêt de consommation se caractérise par les éléments suivants :

- Le transfert de propriété au profit de l'emprunteur est effectif (Art. 861 du DOC) ;
- Le paiement (rétrocession) ne peut se faire qu'en restituant une chose semblable, en quantité et en qualité, à celle prêtée initialement (Art. 865) ;
- Les frais de réception et de restitution des choses prêtées sont à la charge de l'emprunteur⁷² (Art. 869) ;
- Le DOC ne fait pas mention de la nécessité de facturer le produit prêté, mais il précise que la créance sur l'emprunteur est certaine (la facture n'étant qu'un moyen de preuve).

f.3 Proposition de traitement comptable adéquat

f.3.1. Solutions comptables possibles

En se référant aux caractéristiques juridiques du contrat de prêt de consommation, plusieurs solutions comptables peuvent être envisagées :

- 1) Considérer le stock prêté au confrère comme étant un stock détenu chez un tiers ; et l'inclure dans l'inventaire physique de la société prêteuse. L'obligation de rétrocession sera suivie en hors-bilan comme étant un engagement reçu (impact nul sur le résultat).
- 2) Considérer le stock prêté comme étant un stock détenu chez un tiers ; et l'inclure dans l'inventaire physique. L'engagement de rétrocession sera suivi au bilan, en créditant un compte de passif et en débitant un compte d'actif (impact nul sur le résultat).
- 3) Constater la sortie du stock du patrimoine de la société et la naissance de la créance sur l'emprunteur, sans que cela ait un impact sur le résultat.
- 4) Constater la sortie du stock du patrimoine de la société et la naissance de la créance sur l'emprunteur, en comptabilisant un produit dans les comptes de résultat.

f.3.2. Critique des solutions comptables

La quatrième solution est à écarter : le schéma comptable affecte le résultat, alors que le prêt de consommation devrait avoir lieu sans la réalisation d'une quelconque marge.

La première solution ne reflète ni l'opération économique ni la transaction juridique : elle néglige le transfert de propriété du stock prêté (pourtant effectif), et présente l'inconvénient de suivre la créance en hors-bilan.

⁷² Les sociétés prêteuses facturent les frais de transport et de manutention du produit.

La deuxième solution permet de suivre la créance au bilan, mais elle néglige le transfert de propriété.

La troisième solution est adéquate. Elle reflète le transfert de propriété (sortie du patrimoine du stock prêté), et permet de constater la créance en comptabilité sans que cela ait un impact sur le résultat.

Toutefois, il y a lieu d'apporter certaines précisions en répondant à la question suivante : Quelles sont les régularisations comptables nécessaires pour neutraliser l'impact du prêt de consommation sur le résultat ?

f.3.3. Propositions de traitement comptable

f.3.3.1. Principe de base

En principe, les prêts de produit aux confrères ne devraient pas être facturés. Ils sont octroyés uniquement sur des bases quantitatives, sans qu'il y ait d'objectif de réalisation d'une quelconque marge. Partant de ce principe, ces prêts ne doivent pas être inclus dans le chiffre d'affaires comptable.

f.3.3.2. Imputations comptables

Nous recommandons un aménagement du plan comptable en créant deux comptes : « 34862- Confrères, comptes de prêts de produits » ; « 44862- Confrères, comptes d'emprunts de produits »

Le sous-compte 34862 est débité lors de l'octroi du prêt en contrepartie d'un compte de variation des stocks, afin de neutraliser l'impact sur le résultat (ayant été affecté par la baisse du stock final à concurrence de la quantité prêtée).

Le sous-compte 44862 est crédité lors de l'obtention du prêt en contrepartie d'un compte de variation des stocks, afin de neutraliser l'impact sur le résultat (ayant été affecté par la hausse du stock final à concurrence de la quantité empruntée).

f.3.3.3. Suivi de la situation des prêts et emprunts de stocks par confrère

A l'arrêté des comptes, la situation nette des prêts et emprunts de produit doit être arrêtée par confrère. Les stocks prêtés et empruntés doivent être confirmés par des circularisations. Il ne s'agit pas d'une confirmation de stock détenu chez un tiers, mais d'un suivi de la situation des prêts et rétrocessions par confrère. Les soldes des sous-comptes 34862 et 44862 peuvent être compensés pour établir la situation par confrère (dette ou créance).

f.3.3.4. Régularisations comptables à la clôture des comptes

Les stocks non rétrocedés nécessitent une régularisation comptable des valeurs, puisqu'ils doivent être valorisés non pas au prix (PMP) à la date du prêt (valorisation provisoire), mais au prix (PMP) à la date de clôture des comptes.

Étant donné que le résultat du prêt doit être nul, la régularisation se fera, selon le cas, par un compte de « produits constatés d'avance » ou de « charges constatées d'avance ».

f.3.3.5. Information financière

Des mentions expresses doivent être faites dans le cadre de l'ETIC afin de décrire les méthodes comptables adoptées, et donner la situation et la consistance des opérations « d'échange » de stocks par confrère.

f.3.3.6. Exemple d'illustration

i) Données du problème :

→ Chez la société A :

Le 2.10.2002 : Prêt de 200 T de propane accordé par A à B. Valorisation au PMP du mois chez A : 600.000 DH (PMP = 3.000 DH/T).

Le 4.11.2002 : Prêt de 300 T de propane accordé par B à A. Valorisation au PMP du mois chez A : 930.000 DH (PMP 3.100 DH/T).

PMP au 31.12.2002 chez A : 2.900 DH/T

→ Chez la société B :

Le 2.10.2002 : Prêt de 200 T de propane accordé par A à B. Valorisation au PMP du mois chez B : 500.000 DH (PMP = 2.500 DH/T).

Le 4.11.2002 : Prêt de 300 T de propane accordé par B à A. Valorisation au PMP du mois : 840.000 DH (PMP 2.800 DH/T).

PMP au 31.12.2002 chez B : 2.400 DH/T

ii) Écritures comptables :

→ Chez la société A :

Prêt le 2.10.2002

3486201 – Confrère B compte de prêts de produits	600.000	
6114 – Variation des stocks de marchandises		600.000

Emprunt le 4.11.2002

6114 – Variation des stocks de marchandises	930.000	
4486201 – Confrère B compte d'emprunts de produits		930.000

Régularisations à la clôture de l'exercice :

Situation nette des échanges

Prêts de produit : 200 T à 3.000 DH/T = 600.000 DH de créance.

Emprunt de produit : 300 T à 3.100 DH/T = 930.000 DH de dette.

Solde net : 930.000 DH – 600.000 DH = 330.000 DH de dette, l'équivalent de 100 T.

Constatation de la situation nette des échanges (Pour solde du compte débiteur)

4486201 – Confrère B compte d'emprunts de produits	600.000	
3486201 – Confrère B compte de prêts de produits		600.000

Neutralisation de l'impact sur le résultat du fait de la variation du PMP

3491 – Charges constatées d'avance ^(*)	20.000	
6114 – Variation des stocks de marchandises		20.000

^(*) Calcul des charges constatées d'avance :

Emprunt de 300 T à 3.100 DH/T = 930.000 DH.

Prêt de 200 T à 300 DH/T = 600.000 DH.

Quantité non soldée = 100 T valorisées initialement à 3.100 DH/T.

PMP au 31.12.2002 = 2.900 DH/T.

La société a débité auparavant la variation de stock de 930.000 DH (300 T à 3.100 DH/T), dont les 100 T non soldées au 31.12.2002.

Pour ramener le PMP des 100 T (3.100 DH) au PMP du 31.12.2002 (2.900 DH/T), il faudra créditer la variation de stock de 20.000 DH (=100*(3.100–2.900)), comme si la société avait acheté par avance sur l'exercice suivant 20.000 DH.

→ Chez la société B :

Emprunt le 2.10.2002

6114 – Variation des stocks de marchandises	500.000	
4486201 – Confrère A compte d'emprunts de produits		500.000

Prêt le 4.11.2002

3486201 – Confrère A compte de prêts de produits	840.000	
6114 – Variation des stocks de marchandises		840.000

Régularisations à la clôture des comptes :

Situation nette des échanges (prêts et emprunts) :

Emprunt de produit : 200 T à 2.500 DH/T = 500.000 DH de dette.

Prêt de produit : 300 T à 2.800 DH/T = 840.000 DH de créance.

Solde net : 840.000 DH – 500.000 DH = 340.000 DH de créance, l'équivalent de 100 T.

Constatation de la situation nette des échanges (Pour solde du compte créditeur)

4486201 – Confrère A compte d'emprunts de produits	500.000	
3486201 – Confrère A compte de prêts de produits		500.000

Neutralisation de l'impact sur le résultat du fait de la variation du PMP

6114 – Variation des stocks de marchandises	5.000	
4491 – Produits constatés d'avance ^(*)		5.000

^(*) Calcul des produits constatés d'avance :

Emprunt de 200 T à 2.500 DH/T = 500.000 DH.

Prêt de 300 T à 2.800 DH/T = 840.000 DH.

Quantité non soldée = 100 T valorisées initialement à 2.800 DH/T.

PMP au 31.12.2002 = 2.400 DH/T.

La société a crédité auparavant la variation de stock de 840.000 DH (300 T à 2.800 DH/T), dont les 100 T non soldées au 31.12.2002. Pour ramener le PMP des 100 T au PMP du 31.12.2002, il faudra débiter la variation de stock de 40.000 DH (=100*(2800-2.400)), comme si la société avait facturé par avance sur l'exercice 40.000 DH.

Remarque :

La solution alternative consiste à solder dans la mesure du possible les opérations d'échange au cours du même mois. Concernant le butane, dont le prix de reprise change par quinzaine, il faudra solder les échanges dans la même quinzaine du prêt et emprunt de produit.

f.3.4. Solution française des échanges de produit entre confrères selon le plan comptable des industries de raffinage et distribution des hydrocarbures

Les entreprises de la profession sont appelées à réaliser entre elles des échanges contractuels de produits pétroliers⁷³. Ces échanges portent, sauf exception, sur des quantités identiques de qualités identiques et sont rarement soldés en fin d'exercice.

Des précautions particulières doivent être observées lors de leur comptabilisation afin de neutraliser les effets de ces opérations sur les états de synthèse : Les échanges ont le caractère de prêts de consommation.

La livraison entraîne un transfert de propriété, qu'il y ait ou non facturation, ayant pour contrepartie un droit en nature et non en valeur, portant sur des choses identiques.

Les comptes d'attente « 471- Échanges reçus » et « 472- Échanges livrés » sont utilisés lors des échanges donnant lieu ou non à facturation, avec pour contreparties respectives les comptes « 402- Fournisseurs confrères, opérations réciproques » et « 412- Clients confrères, opérations réciproques ».

Le solde entre les deux comptes d'attente représente un complément ou une réduction des ressources de l'exercice. Les comptes 471 et 472 sont donc virés pour solde au compte « 6031- Variation des stocks de matières premières » ou au compte « 7135- Variation des stocks de produits » le cas échéant, après une correction éventuelle visant à neutraliser l'effet du déséquilibre des opérations d'échanges non soldées au jour de l'inventaire. La correction consiste à valoriser les soldes en quantité sur la base du différentiel entre la valeur d'échange et la valeur d'inventaire des produits considérés. Le chiffre d'affaires publié dans les documents sociaux ne comprend donc jamais les échanges, qu'ils soient facturés ou non.

Par ailleurs, s'agissant de l'enregistrement d'opérations connexes, les comptes de tiers utilisés « 402- Fournisseurs confrères, opérations réciproques » et « 412- Clients confrères, opérations réciproques » sont compensés pour chaque confrère, et ne figurent au bilan que pour leur solde, soit en créances (clients), soit en dettes (fournisseurs).

La correction éventuelle citée plus haut est comptabilisée au « 486- Charges constatées d'avance » ou « 487- Produits constatés d'avance ». Ainsi, les échanges avec ou sans facturation sont les uns et les autres sans incidence sur le résultat. La position au bilan des droits résultant des opérations d'échange non soldées est commentée dans l'annexe.

⁷³ Cf. l'article 13 de chacun des décrets n° 83-540 à 83-548 du 24 juin 1983, Journal Officiel du 30 juin 1983, pages 1962 à 1987.

g) Traitement comptable des consignations de bouteilles à gaz

g.1 Caractéristiques juridiques et comptables des consignations

L'analyse juridique et comptable des consignations de bouteilles à gaz (cf. page 59), montre qu'il y a des différences entre le contrat de consignation classique et la consignation des emballages dans le secteur du gaz :

- Les sommes encaissées par les sociétés de distribution constituent des dépôts de garantie à long terme, et non pas de simples avances en numéraire.
- Les flux de retour physique des bouteilles pour l'emplissage ne sont pas comptabilisés, mais ils sont suivis en extra-comptable (vu les volumes importants et la difficulté de suivre les bonis/malis liés aux retours d'emballages).

Nous avons examiné le contrat de partenariat commercial liant une société de distribution à son dépositaire. Ce contrat stipule que : « Les bouteilles mises à la disposition du dépositaire-grossiste seront conservées par lui sous sa responsabilité et à ses frais. Elles restent la propriété exclusive et incessible de la société. Elles lui sont confiées à titre de consignation payable suivant des modalités à convenir d'un commun accord. Une retenue d'un dixième par année sera opérée sur le montant total de la consignation jusqu'à concurrence de cette dernière. Cette retenue sera prélevée lors de chaque restitution de bouteilles, étant bien entendu que la déconsignation se fera par la méthode : première bouteille consignée, première bouteille déconsignée. ».

Nous devons souligner les aspects suivants :

- Le contrat de partenariat commercial couvre une période de plus d'un an ;
- Les retenues sur les consignations s'étalent sur une longue période (10 ans) ;
- La retenue sera prélevée sur chaque restitution définitive de bouteilles ;
- La société et le dépositaire ne peuvent pas compenser dans leurs comptes le dépôt de garantie et les retenues facturées (sauf s'il s'agit d'annuler le fonds de garantie éteint par les retenues correspondantes) ;
- Pour s'approvisionner en produit, le dépositaire doit présenter des bouteilles vides, d'un nombre déterminé, pour recevoir en contrepartie des bouteilles emplies, du même nombre. Nous comprenons alors que le dépositaire n'a pas le droit de restituer les bouteilles tant que le contrat de partenariat avec la société n'est pas rompu.

A notre avis, les sommes encaissées par la société de distribution, en échange de la mise à disposition des bouteilles au profit du dépositaire, sont des dépôts de garantie reçus sur consignations de matériels techniques que sont les emballages. Par conséquent, il faudra les distinguer des consignations classiques d'emballages, qui sont restitués et remboursés généralement sans conditions restrictives, alors que dans le secteur du GPL, les emballages consignés sont retournés physiquement sans pour autant annuler la consignation en comptabilité.

g.2 Conséquences comptables

- Pour désigner les fonds encaissés au titre des consignations de bouteilles, nous proposons une appellation plus commode : dépôts de garanties pour matériels et emballages mis à disposition. Le terme « consignation » servira à désigner la mise à disposition (flux physique) du matériel.
- Le terme « retenue » prête à confusion avec la retenue de garantie. Nous recommandons d'utiliser l'appellation : « retenues sur dépôts de garantie pour matériels et emballages mis à disposition ».
- Les retenues ne doivent pas être compensées avec le fonds de garantie inscrit au passif, afin de respecter le principe de clarté.
- Le dépositaire paie un fonds de garantie lié à la consignation de la bouteille. Il règle le montant de la consignation (contenu dans la créance client chez la société). Il supporte une créance connexe (la retenue) qui éteindra le fonds de garantie versé à la société.
- Le dépositaire ne devient pas propriétaire des bouteilles pour lesquelles les retenues arrivent à terme. Les bouteilles restent la propriété exclusive, insaisissable et incessible de la société de distribution. La facturation des retenues ne peut pas être assimilée à un produit de cession d'immobilisations étalé dans le temps.
- Les retenues facturées sont affectées pour éteindre le fonds de garantie.

De ce qui précède nous retenons ce qui suit :

- Les dépôts de garanties sont à inscrire parmi les dettes de financement⁷⁴ ;
- La facturation des retenues sur consignations doit faire l'objet de notes de débit, dont des copies sont à adresser aux dépositaires pour les besoins de leur comptabilité.
- La retenue sur consignation peut être assimilée à un loyer de la bouteille. Toutefois, nous considérons qu'il s'agit d'un produit financier par destination (extinction du fonds de garantie). Une mention spéciale doit en être faite dans le cadre de l'ETIC⁷⁵.
- Les retenues facturées ne doivent pas venir en diminution du compte de dette. Elles doivent être inscrites dans un compte spécifique de l'actif immobilisé (autres créances financières), afin de respecter le principe de clarté⁷⁶.
- L'ETIC doit contenir des informations qui expliquent les mouvements des comptes de fonds de garanties et de retenues sur consignations.

⁷⁴ Proposition de nomenclature : « 143- Dépôts de garanties pour matériels et emballages mis à disposition ».

⁷⁵ Proposition de nomenclature : « 731- Produits de matériels et emballages mis à disposition ».

⁷⁶ Proposition de nomenclature : « 243- Retenues sur dépôts de garanties pour matériels et emballages mis à disposition ».

- En cas de créances clients compromises, la constatation des provisions doit tenir compte de la situation financière à la date de clôture et des événements post-clôture. En ce sens, la provision pour dépréciation des comptes clients est calculée en déduisant du montant de la créance afférente au produit le montant de la dette de la société envers le dépositaire. Au solde de la créance à provisionner, il y a lieu de rajouter le montant des retenues dues par le dépositaire. L'ETIC doit contenir les informations qui expliquent la méthode de calcul des provisions.

g.3 Exemple chiffré

(Reprendre les données du problème : « Provisions des comptes clients », page 64)

Le contrat de partenariat commercial doit stipuler que le reliquat du fonds de garantie en faveur du dépositaire est restituable à ce dernier. La provision pour dépréciation du compte client se calcule alors comme suit :

Fonds de garantie initial	: 1.000 (pas de TVA)
Retenues d'un dixième à déduire	: - 400 (cumul au 31.12.N+3)
Dette nette	: 600
Créance client douteuse	: 18.500 (HT)
Créance exigible nette du fonds restituable	: 17.900 (18.500 - 600)
Provision client	: 17.900 (créance compromise à 100%)

h) Traitement comptable des sinistres d'exploitation (Stocks et immobilisations)

La survenance d'un incident d'exploitation, tel qu'un incendie ou une explosion, constitue un risque majeur, malgré l'importance des investissements dans la sécurité et la lutte contre les incendies⁷⁷. Cette situation a des répercussions comptables, financières et économiques considérables, qui méritent une attention particulière de notre part afin de normaliser leur traitement comptable.

h.1 Proposition de normalisation comptable

Si le sinistre est couvert par une assurance responsabilité civile, l'assureur se substitue à la société pour réparer les dommages corporels, matériels et immatériels causés aux victimes.

En ce qui concerne les pertes d'exploitation, les dépenses liées au sinistre sont enregistrées en comptes de charges non courantes, dans la mesure où elles sont nécessaires pour le maintien et la sauvegarde de l'activité (survenance d'un fait exceptionnel).

Si la police d'assurance ne couvre pas la perte de la licence d'exploitation du centre emplisseur ou de la clientèle, il est recommandé de doter une provision non courante.

⁷⁷ Référence faite à l'incendie qu'a connu la SAMIR le 25 novembre 2002, et qui a causé des dommages importants et l'arrêt de la raffinerie pendant des mois.

En cas de destruction totale des immobilisations, le remboursement d'assurance est à inscrire en compte de transferts de charges non courantes⁷⁸ lorsqu'il est fixé et certain. L'immobilisation doit être sortie du patrimoine de l'exercice du sinistre.

Les frais de réparation conduisant à une amélioration ou un prolongement de la durée d'utilisation des installations, sont inscrits en immobilisation conformément au traitement comptable préconisé précédemment.

Identifier les immobilisations endommagées, totalement ou partiellement, et les sortir du patrimoine de la société ne constitue pas une tâche facile, surtout qu'il s'agit généralement de parcs industriels composites livrés initialement « clé en main ». A cet égard, la contribution des experts d'assurance, des ingénieurs et des techniciens de la société est considérable. Leurs estimations constituent l'unique référence pour rapprocher les dommages physiques aux données comptables et extra-comptables.

Concernant les provisions dont l'entreprise attend un remboursement total ou partiel de la dépense nécessaire⁷⁹ :

- La société doit comptabiliser le remboursement si elle a la « quasi-certitude » de le recevoir si elle éteint son obligation. Le remboursement ne doit pas être supérieur au montant de la provision ;
- La société doit comptabiliser le remboursement comme un actif distinct. Dans le compte de résultat, la charge correspondant à une provision peut être présentée nette du montant comptabilisé au titre du remboursement⁸⁰ ;
- Les provisions doivent être revues à chaque clôture et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date ;
- La provision ne doit être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.

h.2 Champ référentiel des normes

L'interprétation SIC 14 traite de l'indemnisation dans le cadre des sinistres touchant les immobilisations en faisant référence à IAS 16.

Les dépréciations et pertes d'immobilisations corporelles, les réclamations, indemnités ou paiements reçus des tiers, et tout achat ou construction ultérieurs de biens en remplacement sont des événements économiques indépendants et doivent être comptabilisés comme tels :

- Les dépréciations d'immobilisations corporelles doivent être comptabilisées selon IAS 36 ; les mises hors-service ou sorties d'immobilisations corporelles doivent être comptabilisées selon IAS 16 ;

⁷⁸ Cf. bulletin CNC (France) n°40-40.

⁷⁹ IAS 37.

⁸⁰ A notre avis, une mention expresse doit être faite dans le cadre de l'ETIC.

- Les indemnités reçues relatives aux immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou détruites, doivent être incluses dans le compte de résultat lorsqu'elles sont comptabilisées ;
- Le coût des actifs réparés, achetés ou construits en remplacement ou reçus en indemnité doivent être déterminés et présentés selon IAS 16.

L'indemnité (monétaire et non-monétaire) comptabilisée au titre de la dépréciation ou la perte d'immobilisations corporelles doit faire l'objet d'une information spécifique.

Si la réception de l'indemnité dépend de la survenance ou de la non-survenance d'un ou plusieurs événements futurs qui ne sont pas entièrement sous le contrôle de l'entreprise, il s'agit d'un actif éventuel à ne pas comptabiliser (IAS 37.10).

Les règles comptables préconisées par le CGNC se rapprochent des règles énoncées ci-dessus, notamment en ce qui concerne le respect des principes de clarté et de prudence.

2. Normalisation du traitement comptable de la fiscalité sectorielle et des subventions

Les recommandations formulées dans le cadre de cette partie ont pour objectif de normaliser le traitement comptable des éléments de la structure des prix, à savoir les subventions et les charges fiscales spécifiques au secteur.

a) Normalisation du traitement comptable des charges parafiscales

a.1 La marge spéciale

a.1.1. Caractère comptable

Le texte de base, à savoir l'arrêté ministériel du 25 mai 1981, précise que la marge spéciale est constatée au moment de la mise à la consommation des produits pétroliers, et que son montant est inscrit au débit d'un compte des charges d'exploitation. Le texte ne précise pas si la marge spéciale est à rattacher au coût d'achat : La pratique qui consiste à inclure la marge spéciale dans le coût d'achat est à revoir.

La structure des prix est liée à la fonction de vente et ne concerne pas le prix d'achat. Par conséquent, il nous paraît clair que la marge spéciale ne peut pas être rattachée au coût d'achat du produit, d'autant plus qu'elle est comprise dans le prix de vente appliqué par la société de distribution. Le cas où la marge spéciale doit être rattachée au coût d'achat, c'est lorsque la société s'approvisionne auprès d'un centre emplisseur confrère.

Ce qui justifierait le fait que les sociétés rattachent la marge spéciale au coût d'achat, est que la structure des prix ne distingue pas le centre emplisseur confrère du centre emplisseur de la société⁸¹.

⁸¹ La structure des prix emploie l'intitulé « prix d'achat aux centres emplisseurs ».

a.1.2. Proposition de schéma comptable adéquat

Si la société s'approvisionne auprès d'un centre emplisseur confrère, la marge spéciale fera partie intégrante du coût d'achat de la société. La marge spéciale est due par la société sur les emplissages de la période de référence, et doit être inscrite parmi les charges d'exploitation.

Elle peut être assimilée à un impôt ou à une taxe (poste 616), mais cette charge spécifique au secteur risque d'être « banalisée » si elle est enregistrée dans ce poste. Nous pensons qu'il est important de la distinguer des autres contributions fiscales en lui créant un compte spécifique : « 6151- Provision de la marge spéciale pour le financement des stocks de sécurité ».

Concernant le compte de bilan, le texte de base stipule que le produit de la marge est à inscrire dans un compte de dette à long terme envers la Caisse de Compensation. La nature intrinsèque de la marge spéciale ne permet pas de l'assimiler à une dette de financement, comme c'est le cas des dettes sur les immobilisations et des avances reçues de l'Etat.

Nous recommandons de créer un poste spécifique pour la marge spéciale, afin de ne pas la « banaliser » ou la « noyer » dans les autres dettes de financement (communes à tous les secteurs). Le montant de la marge spéciale devrait être lisible à l'échelle des états financiers pour pouvoir le comparer au niveau de stock. Nous proposons le poste : « 142- Marge spéciale pour le financement des stocks de sécurité ». Ce poste peut être ventilé en sous-comptes, selon qu'il s'agit des GPL ou des carburants.

a.2 La provision de transport

a.2.1. Caractère comptable

La comptabilisation de la provision de transport n'est pas régie par un texte particulier. Cela dit, nous pouvons dire que sa nature comptable est similaire à celle de la marge spéciale : La provision de transport constitue un élément du coût d'achat si la société s'approvisionne auprès d'un centre emplisseur confrère.

a.2.2. Proposition de schéma comptable adéquat

La provision de transport est due par la société au titre des emplissages de la période de référence. Elle constitue une composante du prix de vente et doit être constatée dans un compte de charge d'exploitation. Elle peut être assimilée à un impôt ou une taxe.

Toutefois, par mesure de commodité nous recommandons de l'inscrire dans le compte « 6152- Provision de transport en vrac », qui sera ventilé en sous-comptes selon qu'il s'agit de la branche carburant ou de la branche GPL.

En ce qui concerne le compte de passif, la charge étant liée à un élément du court terme, nous préconisons d'utiliser le compte : « 4461- Provision de transport en vrac ».

Nous avons opté pour la codification 446, réservée par le P.C.G.E aux comptes d'associés créditeurs, afin de respecter la symétrie avec le poste 346 que nous avons utilisé pour les comptes de la Caisse de Compensation débiteurs.

A notre avis, les créances sur la Caisse de Compensation devraient être présentées juste après les comptes d'État débiteurs, et avant les comptes d'associés (pour lesquels nous avons décalé la nomenclature du P.C.G.E d'un numéro : poste 347 au lieu de 346).

b) Normalisation du traitement comptable de la péréquation et du remboursement de transport :

b.1 Caractère comptable

La péréquation constitue une subvention d'exploitation à comptabiliser dès qu'elle est certaine (abstraction faite de son encaissement). Le fait générateur de sa comptabilisation est la vente du butane conditionné livrée au dépositaire de la société. Quant au remboursement de transport, il est acquis une fois la provision de transport comptabilisée.

b.2 Proposition de schéma comptable adéquat

La péréquation ne doit pas venir en diminution du coût d'achat, et ne constitue pas un élément du chiffre d'affaires comptable. Elle constitue un complément à ce dernier, octroyé par l'Etat pour compenser son insuffisance. Elle est à inscrire au CPC en tant que subvention d'exploitation en contrepartie d'un compte de l'actif circulant :

3461- Péréquation à recevoir	
7161- Péréquation	

Le traitement comptable du remboursement de transport est similaire :

3462- Remboursement de transport à recevoir	
7162- Remboursement de transport	

b.3 Champ référentiel des normes (IAS 20)

IAS 20 distingue quatre types de subventions :

- **L'aide publique** : destinée à fournir un avantage économique spécifique à une entreprise ou à une catégorie d'entreprises répondant à certains critères.
- **Les subventions publiques** : consistant en des transferts de ressources à une entreprise, en échange du fait que celle-ci s'est conformée ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités opérationnelles.
- **Les subventions liées à des actifs** : dont la condition principale est de respecter les conditions d'achat ou de construction par tout autre moyen des actifs à long terme.
- **Les subventions liées au résultat** : Il s'agit des subventions autres que celles liées à des actifs.

La norme stipule que la subvention ne doit pas être comptabilisée tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que l'entreprise se conformera aux conditions attachées aux subventions, et que les subventions seront reçues. En outre, elle prévoit deux approches de comptabilisation : L'approche par le bilan et l'approche par le résultat.

L'approche par le bilan consiste à créditer la subvention directement en capitaux propres. L'approche par le résultat se fonde sur le principe de comptabilisation de la subvention sur un ou plusieurs exercices.

L'approche que nous préconisons est celle de l'inscription en compte de résultat. En fait, elle présente les avantages suivants :

- Les subventions à recevoir de la Caisse de Compensation sont distinguées des autres ressources propres à la société et celles des actionnaires ;
- Les subventions obtenues ont pour but de compenser les insuffisances de marge et de couvrir les coûts supportés par la société. Par conséquent, ces subventions devraient être rattachées, d'un point de vue de présentation, aux comptes de résultat ;
- L'inscription en compte de résultat permet de simplifier le passage du résultat comptable au résultat fiscal.

Par ailleurs, la norme indique que la présentation des subventions liées au résultat peut se faire selon l'une des approches suivantes : présentation séparée sous une rubrique générale parmi les produits, et présentation en déduction des charges auxquelles elles se rattachent.

La première méthode présente l'avantage de respecter le principe de clarté, et de permettre la comparaison avec les autres charges non affectées par des subventions. La seconde méthode a pour argument le fait que les charges en question auraient pu ne pas être engagées si la subvention n'avait pas été octroyée, ce qui n'est pas le cas pour le GPL.

b.4 Information financière

IAS 20 souligne l'importance de fournir une information pertinente et complète dans le cadre des états financiers. Cette information doit couvrir les aspects suivants :

- Impact et effet des subventions sur les éléments de charges et de produits ;
- Méthode comptable adoptée pour l'enregistrement et la présentation des subventions ;
- Définition de la nature et l'objet des subventions reçues ;
- Conditions nécessaires pour l'obtention de la subvention et les conditions non remplies, ainsi que toute autre éventualité relative à la subvention comptabilisée.

C'est dans cet esprit que nous avons proposé des canevas de tableaux de l'ETIC relatifs aux éléments de la Caisse de Compensation⁸².

⁸² Cf. tableaux aux pages 181 et 182.

c) Traitement comptable de la subvention d'importation et de la revalorisation/dévalorisation

Nous nous sommes fixé pour objectif de concevoir des schémas comptables qui soient conformes aux principes comptables fondamentaux⁸³ et à la doctrine.

c.1 Aspects comptables

La Caisse de Compensation octroie des remboursements sur la partie du coût de l'importation du butane qui excède le montant des enlèvements de produit⁸⁴, en rémunération de l'effort des centres emplisseurs pour le maintien des stocks de sécurité et la régularité de l'approvisionnement du marché intérieur.

Du fait que les marges commerciales et les prix de vente sont réglementés, et que le coût de l'importation peut s'avérer plus cher que le prix de reprise, cette situation pèse sur les résultats et les situations financières des sociétés qui se substituent à l'Etat⁸⁵.

A notre avis, les remboursements reçus de la Caisse de Compensation constituent des subventions d'exploitation⁸⁶, dans la mesure où ils visent les objectifs suivants :

- Compensation de l'insuffisance du prix de vente et des marges ;
- Faire face à la cherté du coût de l'importation ;
- Préserver la stabilité du prix de vente sur le marché national.

c.2 Proposition de schéma comptable adéquat

Le CGNC préconise l'inscription des subventions d'exploitation dans le compte « 716-Subvention d'exploitation ». La pratique sectorielle a opté pour des schémas comptables peu orthodoxes et qui ont un impact sur l'évaluation des stocks importés.

Dans le cadre de la normalisation comptable du secteur, nous proposons, ci-joint, des schémas comptables plus conformes à la doctrine comptable :

Données du problème :

Tonnage importé : 5.000 tonnes de butane en mois de janvier 2002 (par hypothèse : tonnage importé = tonnage entré en stock = tonnage facturé = tonnage enlevé de la SOMAS).

Prix de facturation par le fournisseur : 400 \$/tonne cours 11 DH/\$, soit 4.000 DH/T.

Montant facturé : 5.000 * 400 * 11 : 200.000.000 DH.

⁸³ notamment le principe de clarté et le principe de spécialisation des exercices.

⁸⁴ Les enlèvements de produit sont valorisés au prix de reprise de la période de référence.

⁸⁵ La Caisse ne peut pas assurer l'investissement et la logistique nécessaires pour l'importation, le stockage et la distribution du produit. Elle a délégué cette mission aux sociétés gazières.

⁸⁶ Cf. Mémento comptable Francis Lefebvre, notes 648 et 2415 relatives aux subventions d'exploitation et d'équilibre.

Droits de douane HT : 300.000 DH.

Frais d'importation HT : 200.000 DH (droits portuaires + frais d'analyse + frais de stockage + divers).

Prix de reprise + TIC janvier 2002 : 2.892 DH/T.

Pris de reprise + TIC février 2002 : 3.025 DH/T.

Montant réglé : 200.100.000 DH (Perte de change de 100.000 DH)

Enlèvements de la SOMAS : 4.000 tonnes en 01.2002 et 1.000 tonnes en 02.2002

Comptabilisation :

Comptabilisation de l'achat de produit

61xx – Achat de butane à l'import	200.000.000	
61xx – Doit de douane	300.000	
61xx – Frais d'importation (ventilation des charges par nature)	200.000	
4111 – Fournisseur étranger X		200.000.000
5141 – Banque (DD + Frais)		500.000

Règlement du fournisseur

4111 – Fournisseur étranger X	200.000.000	
6331 – Pertes de change propres à l'exercice	100.000	
5141 – Banque		201.000.000

Coût d'entrée en stock :

Il se compose du prix d'achat majoré des droits de douane et des frais annexes d'importation, soit un total de 200.500.000 DH.

Constatation de l'ajustement des prix de reprise (en février 2002) :

Pour que les comptes de bilan et de résultat reflètent la situation de la société vis-à-vis de la Caisse de Compensation, il est nécessaire de corriger la valeur du stock initial du mois. Cette correction constitue une dérogation au principe du coût historique et de prudence. La revalorisation du stock ne peut pas être assimilée à une taxe ou à un complément du coût d'achat. De même, la dévalorisation ne peut pas être assimilée à une subvention ou un diminutif du coût d'achat.

Nous préconisons le schéma d'écriture suivant :

61531 – Revalorisation des stocks de GPL	133.000	
4463xx – Dettes sur importations de produits		133.000

Il s'agit d'une hausse du prix de reprise de 133 DH/T (de 2.892 DH en janvier à 3.025 DH en février 2002). Cette différence est une dette à supporter par la société.

Impact sur la valorisation du stock :

Le stock est évalué au coût d'achat. Si la société valorise le stock importé au prix de reprise et inclut la revalorisation dans le coût du stock, cette dérogation doit être mentionnée et justifiée dans le cadre de l'ETIC.

Détermination du solde de la société vis-à-vis de la Caisse de Compensation :

Le coût de l'importation est à imputer sur la Caisse de Compensation en transitant par un compte de transferts de charges (principe de clarté) :

3463xx – Créances sur importation de produit (CC)	186.140.000	
7197 – Transferts de charges d'exploitation		186.040.000
7397 – Transferts de charges financières		100.000

Calcul du montant des transferts de charges d'exploitation :

Facture fournisseurs (initiale)	:	200.000.000
Frais d'importation	:	200.000
Droits de douane	:	300.000
Coût total de l'importation	:	200.500.000
- Achats au prix de reprise + TIC (mois d'importation) (5.000 t *2.892 DH)	:	14.460.000
Situation vis-à-vis de la Caisse de Compensation	:	186.040.000

La fiche de liquidation simplifiée se présente comme suit :

Coût d'achat du produit : (A)

Facture fournisseur (au vu de l'avis de débit bancaire)	:	200.100.000 DH
Frais d'importation	:	200.000 DH
Droits de douane HT	:	300.000 DH
Somme		200.600.000 DH

Facturation des enlèvements (au prix de reprise + TIC du mois en vigueur) : (B)

Enlèvements de janvier	4.000T * 2.892 DH	:	11.568.000 DH
Enlèvements de février	1.000T * 3.025 DH	:	3.025.000 DH
Somme			14.593.000 DH

Solde la Caisse de Compensation :

A>B donc subvention à recevoir de 186.007.000 DH (=200.600.000 DH - 14.395.000 DH)

Rapprochement de la fiche de liquidation à la comptabilité :

Solde / la fiche de liquidation (en faveur de la société) : 186.007.000 DH

Solde comptable du compte de la Caisse de Compensation : 186.007.000 DH

Calcul :

Créance : 186.140.000

– Dette : 133.000 (revalo)

186.007.000 (créance)

Notification du paiement de la subvention :

5141 – Banque	186.007.000	
4463xx – Dettes sur importations de produits	133.000	
3463xx – Créances sur importation de produit (CC)		186.140.000

SECTION II- PROPOSITION D'UN PLAN COMPTABLE SECTORIEL AU SERVICE DE L'IMAGE FIDÈLE DES ÉTATS DE SYNTHÈSE

Les sociétés ont adopté des nomenclatures de comptes diversifiées. Le cadre de présentation « généraliste » du CGNC nécessite des aménagements pour tenir compte des spécificités du secteur des GPL⁸⁷.

Nos recommandations ont pour but de tracer les premières voies vers un projet de normalisation comptable du secteur et ce, en proposant une nomenclature des comptes spécifique et des aménagements de l'ETIC.

1. Un plan des comptes sectoriel pour une meilleure lisibilité des états financiers

Le plan des comptes constitue une composante indissociable du dispositif de forme permettant d'atteindre les objectifs d'un bon système comptable, à savoir la pertinence, la fiabilité et la qualité de l'analyse économique et financière⁸⁸.

La Norme Générale Comptable stipule que pour mettre en place une normalisation tout à la fois générale et souple :

- seul s'inscrit dans la Norme Générale le cadre comptable définissant les grandes classes de comptes communs à toutes les entités économiques ;
- seuls s'inscrivent dans le P.C.G.E les comptes correspondant aux besoins usuels des entreprises.

Ces comptes sont à compléter en fonction des besoins propres à chaque entité, dans le respect des nomenclatures officielles susceptibles d'être imposées par le législateur.

La distribution des GPL mérite un plan des comptes spécifique à l'instar d'autres secteurs. En l'absence d'une nomenclature des comptes unique et adaptée à ce secteur, les sociétés continueront à présenter différemment leur comptes et leurs états financiers. D'où, la nécessité impérieuse de normaliser le plan des comptes.

Cette normalisation a pour objectif :

- d'adapter la nomenclature du P.C.G.E aux spécificités sectorielles ;
- de mettre en place la plate forme pour la normalisation des schémas comptables et du traitement des difficultés comptables ;
- d'uniformiser la présentation des états comptables à l'échelle du secteur. C'est-à-dire, à la fois les états de synthèse et les états comptables intermédiaires⁸⁹.

⁸⁷ Cf. page 77 pour les exemples d'illustration.

⁸⁸ Cf. Norme Générale Comptable.

⁸⁹ Balance générale, grand-livre, états d'analyse financière et de contrôle de gestion.

C'est dans cette optique que nous proposons un plan des comptes sectoriel comportant :

- des adaptations de la nomenclature du P.C.G.E ;
- des créations de comptes par rapport à la nomenclature du P.C.G.E ;
- des modifications de comptes par rapport à la nomenclature du P.C.G.E ;
- des définitions du contenu de certains comptes.

Nos propositions n'ont pas pour objectif de chambouler le P.C.G.E, mais de répondre aux impératifs suivants :

- Normalisation des enregistrements (flux opérationnels et Caisse de Compensation) ;
- Ventilation des comptes pour répondre à l'objectif de l'information sectorielle⁹⁰ ;
- Respect des principes comptables et notamment le principe de clarté.

Cela dit, il est intéressant que d'autres travaux de recherche puissent compléter le nôtre, en traitant de la normalisation comptable du secteur de la distribution des carburants et lubrifiants, afin d'ériger l'ensemble dans une réforme globale intitulée : « Plan comptable professionnel du secteur de la distribution des hydrocarbures ».

La proposition de plan des comptes se compose de deux parties : Une première, sous forme de nomenclature des comptes ; une seconde, contenant des définitions.

a) Proposition de nomenclature des comptes adaptée au secteur

(Cf. page167)

Les adaptations, créations et modifications de comptes sont en caractère gras et/ou soulignées. Les expressions en italiques sont des commentaires explicatifs. Les comptes avec une mention (*) sont relatifs à la branche de distribution des carburants, lubrifiants et produits assimilés, ils sont donnés à titre indicatif sous réserve d'une étude spécifique.

b) Définitions et contenu de certains comptes

Des concepts et des définitions sont donnés en complément de la nomenclature.

(Cf. page175)

⁹⁰ Cf. page 123 pour les recommandations visant le développement de l'information sectorielle.

2. Aménagements du cadre comptable de présentation des états de synthèse pour une meilleure image fidèle

Rappel des objectifs :

L'article 11 de la loi 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants a consacré l'objectif de l'image fidèle des états de synthèse. La loi dispose la nécessité de fournir autant d'informations qu'il est nécessaire pour donner une image fidèle des actifs et passifs, ainsi que de la situation financière et des résultats de l'entreprise.

En ce qui concerne le secteur du GPL, nous avons noté une certaine carence dans l'information financière fournie par les sociétés de distribution. En effet, des aspects spécifiques au secteur, encore « ombrés », méritent davantage de clarification dans le cadre de l'ETIC, en sachant que le système de l'ETIC « généraliste » du CGNC ne peut pas satisfaire à l'objectif d'information supplémentaire que nous prônons.

Nous pouvons, à titre d'exemple, citer les créneaux d'information suivants :

- L'information financière et comptable devrait être détaillée par branche d'activité. Cela permet de mesurer la contribution de chaque branche et produit dans la formation du résultat global de l'entreprise (information sectorielle).
- L'objectif d'information dépend de la nature de l'actionnariat. Ainsi, une filiale de multinationale fournirait une information plus consistante qu'une société locale.
- La revue du reporting financier et des informations financières et comptables qui l'accompagnent, nécessite des diligences particulières de la part de l'auditeur. Une partie de ces informations devrait figurer comme élément indissociable des états financiers, en particulier dans le cadre de l'ETIC.
- La Caisse de Compensation constitue une spécificité sectorielle. Il est important que la société fournisse une information complète et pertinente, afin de mesurer l'impact des subventions et des charges parafiscales sur le résultat et la situation financière.
- L'importance des droits de douane et des taxes qui grèvent le prix de vente mérite d'être soulignée. D'où, l'intérêt de fournir des informations reflétant le poids de la fiscalité par rapport au chiffre d'affaires et au résultat de la société.
- Du fait de l'absence de référentiel comptable sectoriel, les méthodes comptables des sociétés nécessitent des informations dans le cadre de l'ETIC, afin de favoriser la comparabilité des états financiers à l'échelle de la profession.

a) Développement de l'information sectorielle

Une information sur le chiffre d'affaires propre à chaque activité permettra de mesurer le poids de chacune d'elles dans la contribution au chiffre d'affaires global.

Plusieurs critères de classification peuvent être retenus. Le CGNC n'a pas défini les notions suivantes : secteur d'activité, branche d'activité, catégorie d'activité, marché géographique. Il appartient à la société d'apprécier cette notion par rapport à son contexte d'activité et la nature de ses opérations.

a.1 Définition préalable du secteur d'activité

L'information sectorielle dépend du critère de découpage des activités de la société, qui devra expliquer le mode de découpage adopté dans le cadre de l'ETIC.

Nous nous limiterons aux principaux critères suivants⁹¹ :

- **Information par secteur d'activité** : Il est possible pour les sociétés de distribution des produits pétroliers de donner une information sur le chiffre d'affaires par secteur d'activité : carburant, GPL, lubrifiants, services annexes, etc.
- **Information par branche d'activité** : Les sociétés spécialisées dans le GPL peuvent donner une information détaillée sur le chiffre d'affaires vrac et conditionné.
- **Information par type de produit** : Elle consiste à détailler le chiffre d'affaires global en distinguant le chiffre d'affaires butane et propane.
- **Information par régime réglementaire** : Ce découpage permet d'apprécier l'impact des charges fiscales et des subventions spécifiques au secteur. Il y a lieu de distinguer la branche réglementée et la branche libéralisée.
- **Information par secteur géographique** : L'information par secteur géographique est pertinente. D'ailleurs, la consolidation des états financiers des groupes pétroliers internationaux est fondée sur ce principe. A l'échelle du pays, l'extension régionale et la recherche d'une large couverture du marché militent en faveur de l'information financière par secteur géographique. L'actionnaire et le décideur sont attentifs au suivi de la rentabilité, des performances commerciales et financières et des risques par région. Par exemple : l'importance de l'encours client et le risque des impayés peuvent être typiques à certaines régions géographiques et économiques plus que d'autres.

D'autres critères de découpage de l'information financière peuvent être adoptés en fonction de l'évolution du marché. Cela dépend du progrès technique et du développement des activités commerciales et industrielles liées aux GPL. Par exemple : développement des activités de pose, d'installation, d'entretien et de fabrication des citernes et des réservoirs domestiques, développement des réseaux de distribution par canalisation et des concessions de distribution de GPL.

⁹¹ Le chiffre d'affaires constitue un des éléments qui peuvent faire l'objet d'une information sectorielle. Les résultats, l'encours client et les marges constituent d'autres éléments d'information.

a.2 Champ référentiel des normes

a.2.1. Les normes internationales

IAS 14⁹² encourage les sociétés à développer et communiquer l'information sectorielle. Elle précise que l'information sur les différents types de produits et services d'une entreprise, ainsi que les zones géographiques où elle opère sont utiles pour les utilisateurs des états financiers, parce qu'elles aident à :

- comprendre la performance passée de l'entreprise ;
- évaluer les risques et la rentabilité de l'entreprise, et ;
- porter des jugements s'appuyant sur une meilleure information.

La norme précise que l'information sectorielle s'applique à toutes les entreprises dont les titres de capitaux propres et des emprunts sont négociés sur un marché financier.

Comme nous l'avons vu précédemment, cette norme s'appliquerait parfaitement aux sociétés de distribution des GPL. En fait, IAS 14 ne s'interdit pas aux autres sociétés, mais elle revêt le caractère obligatoire pour les sociétés publiant les états financiers consolidés.

a.2.2. Les normes américaines

La norme américaine FAS 131 est compatible avec l'esprit de IAS 14 : Elle préconise la nécessité, pour les entreprises publiant leurs états financiers, de donner l'information sur le fonctionnement des segments d'exploitation.

La norme fixe les règles d'information afférente aux produits et services par secteur géographique et par principaux clients. Elle définit la notion de segments d'exploitation⁹³ comme étant les composantes de l'entreprise dont l'information financière spécifique disponible est évaluée régulièrement par le décideur, qui effectue le choix des ressources à allouer au segment d'exploitation et en évalue les performances. Cette norme exige que des recoupements des informations sectorielles (revenus, profits, pertes par segment) soient faits avec les états de synthèse, et que la permanence des méthodes soit respectée en tant que principe fondamental. Le mode de détermination des segments doit être décrit.

a.2.3 Les normes françaises

Les règles françaises de consolidation des états financiers tendent vers la même optique d'information sectorielle. En effet, le règlement CRC n° 99-02 impose obligatoirement l'information sectorielle dans le cadre des comptes consolidés. Il précise que la segmentation adoptée pour l'analyse sectorielle doit être issue de celle qui prévaut en matière d'organisation interne de l'entreprise.

⁹² « Segment Reporting ».

⁹³ « Reportable operating segments ».

a.3. Propositions d'aménagements de l'ETIC

Il est clair que l'apport de l'information sectorielle est considérable pour l'utilisateur des états financiers des sociétés gazières. Le système de reporting de l'entreprise, l'organisation interne et le contrôle de gestion doivent fonctionner en symbiose pour faciliter le transfert des données à l'échelle des états financiers. Cela garantit la fiabilité de l'information sectorielle.

Nous proposons à la page 178 un modèle standard d'information sectorielle qui combine les différents critères de découpage cités précédemment. Nous recommandons que les sociétés puissent développer et fournir d'autres informations pertinentes, telles que les taux de marge, les risques, les perspectives de développement par activité.

b) Information sur les opérations liées à la Caisse de Compensation

L'objectif de l'image fidèle passe par la qualité et la pertinence de l'information relative aux flux financiers de la Caisse de Compensation. En effet, l'utilisateur des états financiers n'est pas indifférent quant à l'impact des charges parafiscales et des subventions sur le résultat, la situation financière et la trésorerie de l'entreprise. C'est pourquoi nous préconisons des adaptations de l'ETIC :

- Un tableau reprenant l'impact des subventions reçues de la Caisse de Compensation sur le résultat et la situation nette de la société⁹⁴ ;
- Des aménagements des tableaux de créances et des dettes du CGNC⁹⁵ ;
- Un tableau récapitulant les mouvements des comptes de la Caisse de Compensation⁹⁶.

c) Information sur les opérations techniques spécifiques au secteur

c.1 Champ référentiel des normes

c.1.1. Les normes internationales

IAS 1 préconise la production des notes annexes qui doivent :

- présenter les informations relatives à l'établissement des états financiers et les méthodes comptables retenues ;
- indiquer les informations imposées par les normes internationales et qui ne sont pas présentées ailleurs dans les états financiers ;
- fournir les informations supplémentaires nécessaires à l'image fidèle.

⁹⁴ Cf. page 182.

⁹⁵ Cf. pages 179 et 180.

⁹⁶ Cf. page 181.

Cette norme recommande qu'il soit fait mention de l'organisation des notes annexes et le renvoi des éléments des états financiers aux notes.

c.1.2. La 4^{ème} directive européenne

L'article 43 de la 4^{ème} directive européenne donne un canevas du contenu de l'annexe aux états financiers, en reprenant l'essentiel des informations à fournir. D'autres articles de la directive complètent le contenu de l'article 43, en précisant que certaines informations du bilan ou du compte de profits et pertes doivent être développées dans l'annexe si elles sont significatives.

L'article 43 prévoit, notamment, un descriptif des méthodes d'évaluation, des méthodes de correction de la valeur et des dérogations aux dispositions de la directive en vue de donner une image fidèle.

c.1.3. Les normes américaines

Les principes comptables fondamentaux sont contenus dans les SFAC⁹⁷. L'opinion n° 22 de l'APB⁹⁸ exige la description des méthodes comptables utilisées, les options qui se présentent et les dérogations aux principes comptables. En revanche, elle reconnaît la flexibilité quant au format à utiliser à condition qu'il soit précédé d'un résumé et un sommaire précédant les notes aux états financiers.

c.1.4. Les normes marocaines

La Norme Générale Comptable souligne l'importance des informations à mentionner dans le cadre de l'ETIC. Le format A1 préconisé par le CGNC indique le sommaire et l'ordre des éléments à traiter dans le cadre du descriptif des méthodes d'évaluation.

L'état A2 indique la nomenclature et les informations à donner pour décrire les dérogations aux principes comptables, aux méthodes d'évaluation, aux règles d'établissement et de présentation des états de synthèse.

c.2 Propositions d'aménagements de l'ETIC

Dans un souci d'adapter la nomenclature standard au contexte du secteur, nous avons jugé nécessaire d'énumérer les informations à fournir dans le cadre des états A1 et A2 de l'ETIC⁹⁹. Nous sommes, toutefois, flexibles quant à la forme des états A1 et A2 à retenir.

En outre, nous proposons à la page 183 un état récapitulatif de la situation des créances commerciales.

⁹⁷ SFAC : « Statements of Financial Accounting Concepts ».

⁹⁸ APB : « Accounting Principales Board ».

⁹⁹ Cf. page 184.

CONCLUSION DU CHAPITRE PREMIER

La nécessité et l'urgence de la normalisation comptable du secteur du gaz ne sont plus à démontrer. Les points clés de cette normalisation sont : la normalisation du traitement comptable des éléments de la Caisse de Compensation, la normalisation du traitement des difficultés comptables, un plan des comptes sectoriel et des aménagements de l'ETIC.

Au-delà des considérations purement comptables, cette normalisation devra contribuer à l'harmonisation de l'information comptable, financière et économique à l'échelle du secteur. Elle constituera une assurance pour les investisseurs étrangers et les filiales des groupes pétroliers internationaux, qui voudront voir s'installer un environnement comptable transparent, préalablement à la libéralisation du secteur gazier et la fin du monopole de raffinage pétrolier.

La normalisation comptable induira, par ailleurs, des diligences supplémentaires pour le commissaire aux comptes, qui doit vérifier le respect du contenu et des apports de cette normalisation, en particulier les méthodes d'évaluation, le traitement des difficultés comptables, le respect des principes comptables fondamentaux, la présentation des états financiers et la fiabilité de l'information financière. D'où, la nécessité d'adopter une approche d'audit spécifique au secteur (normalisée).

CHAPITRE DEUXIEME

IMPACT DE LA NORMALISATION COMPTABLE DU SECTEUR SUR LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

L'environnement général du secteur se caractérise par la diversité des pratiques comptables des sociétés de distribution. Cette situation a des effets sur la mission du commissaire aux comptes. Ce dernier est confronté à deux principales difficultés :

- Devoir se prononcer sur les pratiques comptables de la société en l'absence d'un référentiel comptable adapté à son secteur d'activité ;
- Devoir adopter une démarche d'audit spécifique au secteur gazier, et qui concilie la réglementation, les règles comptables et les normes d'audit.

La démarche d'audit et la prise de position s'avèrent, relativement, plus complexes pour le commissaire aux comptes ayant des mandats de contrôle de plusieurs sociétés pétrolières ou gazières. En ce sens, le commissaire aux comptes aura tendance à comparer les pratiques comptables des sociétés contrôlées.

Le présent chapitre a pour objectif de proposer une démarche d'audit spécifique au secteur gazier. Cette démarche s'applique au contexte actuel du secteur, caractérisé notamment par la présence de la Caisse de Compensation. Cela dit, la philosophie de la démarche et les techniques d'audit proposées demeurent valables et pratiques même en cas de désengagement total ou partiel de cet organisme.

A titre d'exemple, la validation des achats, des ventes et des marges, à travers la revue analytique détaillée des quantités et des prix, demeurera une étape fondamentale de l'examen des comptes, même si, à terme, les prix d'achat et de vente ne seront plus une matière sujette à la réglementation.

A notre avis, la Caisse de Compensation restera un acteur principal de l'environnement institutionnel du secteur. En ce sens, la libéralisation ne touchera dans un premier temps que l'approvisionnement et l'importation du produit ; les marges et les prix de vente demeureront réglementés, du moins à moyen terme.

Le rôle de l'auditeur consiste aussi à vérifier le respect du dispositif de normalisation comptable exposé dans le cadre du chapitre précédent. L'auditeur est appelé à adapter la démarche d'audit proposée au contexte de chaque mission. En effet, les travaux que nous proposons constituent un programme de travail minimum.

Nous traiterons des phases de la mission d'audit suivantes : planification de la mission, appréciation du contrôle interne, contrôle des comptes.

SECTION I- PLANIFICATION DE LA MISSION

1. Rappel des normes professionnelles marocaines

Les normes de comportement professionnel définissent les règles de compétence, d'indépendance, de qualité du travail, de secret professionnel, d'acceptation et de poursuite de la mission.

La norme de compétence exige, notamment, que le commissaire aux comptes ait la formation de base pour être expert-comptable, et stipule que le perfectionnement et la formation professionnelle constituent une obligation à la charge du commissaire aux comptes et de ces collaborateurs.

2. Proposition d'une norme de compétence adaptée au secteur

Pour mettre en place une démarche d'audit spécifique au secteur, il serait intéressant d'instaurer une norme d'audit qui édicterait un certain nombre de règles de comportement professionnel à observer par le commissaire aux comptes. L'objectif est de s'assurer que l'auditeur a la compétence requise pour réaliser des missions d'audit des sociétés pétrolières et/ou gazières sous toutes leurs formes, à savoir : les sociétés de raffinage et de production des produits pétroliers, les sociétés spécialisées dans la distribution des GPL, les sociétés de distribution des carburants et des GPL, les filiales de multinationales, les sociétés de stockage et de transport des produits pétroliers.

Nous proposons, à titre d'exemple, le texte de norme suivant :

- Le commissaire aux comptes s'assurera que les collaborateurs intervenant dans le secteur pétrolier, en général, et celui de la production et la distribution des GPL, en particulier, ont la compétence appropriée, la formation adéquate et les connaissances techniques relatives au secteur ;
- Le commissaire aux comptes s'assurera que les collaborateurs sont suffisamment formés et informés de la réglementation du secteur, et des règles comptables qui lui sont applicables. Il leur assurera un minimum de formation permettant le maintien et la mise à jour des connaissances techniques.

3. Planification de la mission

Les normes de travail exigent l'orientation préalable des travaux d'audit : A partir de la prise de connaissance générale de l'entreprise et du secteur des GPL, il est possible d'élaborer une stratégie d'audit adéquate, permettant d'identifier les domaines et les systèmes significatifs pour couvrir les risques.

La planification de la mission comprend notamment les étapes suivantes :

a) Information générale

- **Identification de la société :** Statuts, dénomination, siège social, capital, forme juridique, structure du capital, historique, organisation, qualité du management, sites administratifs et commerciaux, sites d'emplissage, sites de stockage, type d'activité (emplissage, stockage, emplissage et distribution), marque de bouteille, cycle économique du produit, activités industrielles et commerciales, objectifs stratégiques, part de marché, couverture géographique, partenaires financiers, commerciaux et industriels.
- **Compréhension du secteur d'activité :** Intervenants du secteur, répartition du marché, concurrence, branches d'activité, réglementation du secteur pétrolier des GPL, lien avec la Caisse de Compensation et le ministère de tutelle.

b) Compréhension de l'activité du client

- **Fonction « patrimoine/investissements » :** Approvisionnement, stockage, production, commercialisation, processus d'activité, technologie industrielle, types de produits, principales installations, surfaces couvertes, extensions industrielles, localisations géographiques, consistance des investissements, budget d'investissement, indicateurs et tableaux de bord, système budgétaire, consistance du patrimoine industriel, assurance, certification/contrôle technique des installations.
- **Fonction « approvisionnement » :** Principaux fournisseurs, sites d'approvisionnement (raffinerie, terminal, port, centres emplisseurs confrères, centres de stockage), répartition des achats (local/import), politique de sélection des fournisseurs, financement des importations, structure du coût d'achat, volume des achats, volume des subventions à l'import, répartition des achats par produit (butane, propane, conditionné, vrac, échanges, achats auprès des confrères).
- **Fonction « production » :** Cycle économique, sites industriels, répartition géographique des sites de production, suivi du bilan matière, inventaire permanent, inventaire physique, valorisation des coûts, balance des stocks, suivi des bonis/malis liés à la production, manuel des procédures opérationnelles.
- **Fonction « vente » :** Ventilation du chiffre d'affaires par produit, par client, par zone géographique, centres d'expédition, centres de transfert du produit, système de livraison (tourné/enlèvement du centre emplisseur), nombre de clients, système d'ouverture des comptes clients, garanties, contrats, volume de facturation, volume des subventions de la Caisse de Compensation, principaux clients, politique commerciale, stratégie commerciale, concurrence, perspectives d'avenir, partenariats commerciaux, avantages accordés aux clients, système de facturation, système de rapprochement des sorties de stock et volume facturé, suivi des bonis/malis sur ventes, marques commercialisées, réseau distributeur.

- **Compréhension de l'organisation comptable :** Manuel des procédures comptables, organisation de la direction financière, organisation du département/service comptable, interaction de la fonction comptable et les autres fonctions, états financiers des derniers exercices, structure bilantielle, structure de la balance comptable, journaux comptables, organisation de l'archivage comptable, statistiques sur les écritures comptables, système de supervision et de contrôle, contrôles fiscaux, rapports des commissaires aux comptes et des auditeurs externes, rapports des auditeurs internes et des auditeurs du groupe, liens avec la maison-mère, système de reporting, passage des comptes locaux aux comptes de reporting.
- **Examen analytique préliminaire :** Collecte des informations financières et non financières, comparatif des évolutions d'un exercice à l'autre, explication préliminaire des principales variations, compréhension de la structure bilantielle de la société et celle du secteur, identification préliminaire des domaines et systèmes significatifs, identification des zones de risques potentielles.

Les sources d'information peuvent être internes ou externes à la société. La phase de prise de connaissance générale permet au commissaire aux comptes de définir les domaines et les systèmes significatifs afin d'identifier les risques.

Les risques peuvent être classés en trois grandes catégories :

- **Risques généraux :** Ils sont liés à la situation financière et économique de la société, à l'organisation générale et à l'attitude de la direction ;
- **Risques inhérents :** C'est le risque qu'une erreur significative se produise compte tenu des particularités de la société, de ses activités, de son secteur, de son environnement, de la nature de ses comptes et de ses opérations (ISA 400)
- **Risque de l'auditeur :** C'est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne permettent pas de détecter les erreurs ou les anomalies significatives.

4. Les risques d'audit inhérents au secteur du gaz au Maroc

Ci-joint une matrice des principaux risques inhérents au secteur des GPL:

Remarque préliminaire :

Certaines diligences peuvent être accomplies lors de la phase d'appréciation du système de contrôle interne ; d'autres, lors de la phase du contrôle des comptes.

MATRICE DES PRINCIPAUX RISQUES INHERENTS AU SECTEUR DE LA DISTRIBUTION DU GPL AU MAROC

Zone de risque	Nature du risque	Anomalie / erreur / impact	Programme de travail minimum
Chiffre d'affaires	Exhaustivité du chiffre d'affaires	Sous-estimation du chiffre d'affaires Sous-estimation de la base de la cotisation minimale Pénalités de l'IS et TVA Sous-estimation de la marge Présentation des états de synthèse	<ul style="list-style-type: none"> • S'assurer que les quantités expédiées sont facturées (tests de détail sur un scope élevé) • Test sur la séquence des documents d'expédition et des factures • Bilan matière (SI + Entrées – SF physique = CA théorique) • S'assurer de l'absence d'avoirs fictifs ou non autorisés • Suivi des taux de bonis / malis sur expéditions
	Réalité (ventes fictives)	Reporting au groupe faussé (filiale) Publication erronée (société cotée) Objectifs commerciaux fictifs (interne) Subvention à tort par la CC Risque réglementaire envers la CC (retrait d'agrément et pénalités)	<ul style="list-style-type: none"> • S'assurer que les factures comptabilisées sont associées à des expéditions et approuvées • Test sur la séquence des facturations et des expéditions • S'assurer que les retours post-clôture ne sont pas dus à des livraisons excessives à la fin de l'exercice • S'assurer de l'absence de ventes accélérées à une date proche de la clôture pour doper à tort les résultats

MATRICE DES PRINCIPAUX RISQUES INHERENTS AU SECTEUR DE LA DISTRIBUTION DU GPL AU MAROC (SUITE)

Zone de risque	Nature du risque	Anomalie / erreur / impact	Programme de travail minimum
Chiffre d'affaires (fin)	Exactitude	Ventes, avoirs mal évalués et imputés	<ul style="list-style-type: none"> • Contrôle du paramétrage des prix sur le logiciel de la facturation • Vérifier les autorisations d'accès et de mise à jour • S'assurer de la conformité des prix sur les avoirs aux factures initiales et à la grille des ristournes/rabais/remises approuvée • S'assurer du calcul arithmétique des factures et des avoirs • S'assurer de l'approbation des factures et des avoirs • S'assurer que la facture et l'avoir sont imputés correctement dans les comptes individuels des dépositaires et autres clients • Rapprochement des ventes valorisées aux prix réglementaires, à la comptabilité • S'assurer de l'imputation correcte des ristournes permanentes et périodiques dans les comptes des dépositaires
	Cut-off	Marge comptable biaisée Comptes clients non exacts Transfert de marge entre exercices	<ul style="list-style-type: none"> • Apprécier la procédure de CI permettant le respect du cut-off • S'assurer que les expéditions proches de la date de clôture sont facturées et comptabilisées sur la bonne période • S'assurer que les retours proches de la date de clôture font l'objet d'avoirs et sont comptabilisés sur la bonne période • S'assurer que les remises aux dépositaires post-clôture sont rattachées à l'exercice comptable concerné • Investigation du volume anormal des retours post-clôture

MATRICE DES PRINCIPAUX RISQUES INHERENTS AU SECTEUR DE LA DISTRIBUTION DU GPL AU MAROC (SUITE)

Zone de risque	Nature du risque	Anomalie / erreur / impact	Programme de travail minimum
Bonis et malis (gains et pertes de volume sur achats, transferts, stockage et ventes de produit)	Absence de suivi ou d'analyse	Ventes non autorisées/non déclarées Pertes d'actifs Risque réglementaire (CC)	<ul style="list-style-type: none"> • S'assurer que les bonis/malis sur mouvements de stock sont suivis, analysés et validés par le management • S'assurer du caractère cohérent et non exagéré des taux de bonis/ malis sur achats, transferts, emplacements et stockage • S'assurer que la société dispose d'une table de taux bonis/malis plafonds, spécifiés par site et approuvés par le management
Achats	Exhaustivité	Surestimation de la marge Sous-estimation des charges parafiscales Incohérence des achats et entrées en stock	<ul style="list-style-type: none"> • S'assurer que les entrées en stock découlent des charges • Valider le passage du coût d'achat des stocks au coût d'achat des ventes • Rapprochement des prix de reprise aux prix d'achat • S'assurer de la séquence des documents de réception • Apprécier la procédure d'achat des consommables, des pièces de rechange et du produit
	Exactitude	Achats mal évalués ou mal imputés Présentation, résultat biaisé	<ul style="list-style-type: none"> • S'assurer du paramétrage correct des prix de reprise dans le logiciel de gestion des achats et des stocks (butane) • S'assurer des autorisations d'accès et de mise à jour • S'assurer du paramétrage des prix d'achat sur la base des prix contractuels (produits autres que le butane acheté localement) • S'assurer de la conformité des taux de ristournes obtenues

MATRICE DES PRINCIPAUX RISQUES INHERENTS AU SECTEUR DE LA DISTRIBUTION DU GPL AU MAROC (SUITE)

Zone de risque	Nature du risque	Anomalie / erreur / impact	Programme de travail minimum
Achats (fin)	Réalité	Sous-estimation de la marge Surestimation des subventions de la CC	<ul style="list-style-type: none"> • Rapprochement des quantités facturées à la commande, la réception, la DUM et le rapport d'expertise
	Cut-off	Achats non comptabilisés Marge comptable biaisée Transfert de marge entre exercices	<ul style="list-style-type: none"> • S'assurer que les réceptions proches de la clôture ont été enregistrées dans les stocks et comptabilisées en tant qu'achats • Vérifier la séquence des documents de réception justificatifs des achats, l'inconterm et les contrats d'importation • S'assurer de l'enregistrement des réceptions post-clôture sur la période suivante
Marge comptable	Exactitude et réalité	Incohérence de la marge comptable par rapport à la marge de structure (butane) Incohérence de la marge par rapport au contexte du secteur (produits libéralisés) Performances et rentabilité erronées	<ul style="list-style-type: none"> • Test de cohérence globale de la marge comptable par rapport à la marge de structure (butane) + validation par des tests de détail (quantités valorisées aux marges de structure) • Cohérence de la marge comptable par rapport à la conjoncture sectorielle, la concurrence et les cours de produits pétroliers • Revue analytique détaillée + validation par des tests de détail
Comptes de TVA	Exactitude, réalité, respect de la loi	Comptes de TVA non analysés Risques fiscaux (ventes en tournée, à des non patentés, forme des factures) Dépôt tardif des déclarations Crédit de TVA non analysé ou imputé à tort	<ul style="list-style-type: none"> • S'assurer de l'analyse des comptes et du caractère recouvrable du crédit de TVA et des autres comptes débiteurs • Revue fiscale détaillée : S'assurer notamment de l'absence de risques fiscaux et de soldes prescrits

MATRICE DES PRINCIPAUX RISQUES INHERENTS AU SECTEUR DE LA DISTRIBUTION DU GPL AU MAROC (SUITE)

Zone de risque	Nature du risque	Anomalie / erreur / impact	Programme de travail minimum
Stocks	Exactitude	Valorisation erronée Marge comptable erronée	<ul style="list-style-type: none"> • S'assurer de la valorisation des achats et stocks au coût d'achat • S'assurer de l'application de la revalorisation-dévalorisation conformément aux règles comptables et à la réglementation • S'assurer du respect des règles comptables relatives à la détermination des éléments du coût d'achat
	Exhaustivité Réalité Cut-off	Bilan matière incohérent Ecart d'inventaires non justifiés Bonis/ malis non maîtrisés Pertes d'actifs, insécurité des stocks Marge comptable erronée	<ul style="list-style-type: none"> • Assistance à l'inventaire physique + validation des formules de conversion (passage du m³ à la tonne) • Apprécier le bouclage matière et la balance des stocks • Vérifier l'existence de stocks chez les tiers ou en échange • Vérifier la propriété juridique des stocks en transit • Tests de détail sur les documents justificatifs des mouvements de stock + test de cut-off • Apprécier le système de suivi des taux de bonis / malis
	Réglementation	Non-respect de l'obligation du stock de sécurité Déclarations de stock non sincères	<ul style="list-style-type: none"> • S'assurer de la fiabilité et la permanence de la procédure de contrôle interne qui permet de suivre le respect de l'obligation du stock de sécurité et de déclencher les actions correctives • Vérifier la sincérité et l'exactitude des déclarations de stock à l'autorité de tutelle

MATRICE DES PRINCIPAUX RISQUES INHERENTS AU SECTEUR DE LA DISTRIBUTION DU GPL AU MAROC (SUITE)

Zone de risque	Nature du risque	Anomalie / erreur / impact	Programme de travail minimum
Systèmes et comptes liés aux éléments de la Caisse de Compensation (CC)	Respect de la réglementation Sincérité des déclarations	Inexactitude des déclarations du chiffre d'affaires Déclarations des charges et des subventions erronées Dépôts tardifs (rejets et pénalités) Déclarations différées, ventes fictives ou retournées (subventionnées à tort)	<ul style="list-style-type: none"> • Vérifier les déclarations du chiffre d'affaires, de la marge spéciale, de la provision de transport, du remboursement de transport, de la péréquation (calcul arithmétique, exactitude des tonnages déclarés, prix, visa des responsables, ...) • Appréciation du système de suivi du coût des importations • Contrôle des délais de dépôt + questionnaire réglementaire • Vérifier le rattachement correct de la péréquation
	Comptabilisation, exactitude, présentation, information	Cut-off des éléments de la CC Compensations entre les soldes Information incomplète dans le cadre de l'ETIC	<ul style="list-style-type: none"> • Existence de soldes rejetés ou non recouvrables • Revue analytique détaillée des comptes de bilan et de CPC liés à la CC en reconstituant les soldes et les mouvements • Vérifier l'existence des pénalités et amendes • Vérifier le rejet partiel ou total des dossiers de remboursement • Vérifier les compensations de soldes dans les états financiers et la pertinence de l'information dans le cadre de l'ETIC
	Fiabilité du processus de déclaration	Processus d'élaboration de l'information peu fiable ou défaillant Incohérences entre les données déclarées à la CC et les données comptables	<ul style="list-style-type: none"> • Validation du système d'information : Système informatique, contrôles de supervision et de validation, autorisations, recoupements, interface entre le commercial et le « déclarant » • Recoupement des états déclaratifs avec les données commerciales et comptables

MATRICE DES PRINCIPAUX RISQUES INHERENTS AU SECTEUR DE LA DISTRIBUTION DU GPL AU MAROC (SUITE)

Zone de risque	Nature du risque	Anomalie / erreur / impact	Programme de travail minimum
Clients/dépositaires /détaillants	Exactitude, recouvrabilité, réalité, présentation, fiscalité, Droit	Soldes inexacts Suspens anciens non provisionnés Risques fiscaux liés aux ventes en tournée ou à des non patentés, à la déclaration des commissions sur le CA et aux RRRA Encaissements en espèces >= 20.000 DH Pratique des chèques de garantie Découverts des dépositaires plus importants que leur capacité financière	<ul style="list-style-type: none"> • Circularisation d'un scope élevé des dépositaires du fait du risque que la plupart ne tiennent pas une comptabilité fiable • Circularisation étendue des comptes clients « industriels » • Vérifier la fiabilité de l'analyse des comptes • Vérification de l'absence d'encaissements non identifiés • Appréciation de la procédure de contrôle interne de suivi et d'appréciation des découverts des « dépositaires » • Apprécier le niveau des provisions pour dépréciation • Revue fiscale étendue : risques TVA, IGR et IS • Revue juridique des contrats de partenariat afin de s'assurer du caractère suffisant des garanties • Validation des comptes de consignations d'emballages et des reprises sur consignations (analyse + mouvements reconstitués) • Vérifier la comptabilisation des bonis/malis sur les déconsignations et les retours provisoires des emballages

MATRICE DES PRINCIPAUX RISQUES INHERENTS AU SECTEUR DE LA DISTRIBUTION DU GPL AU MAROC (SUITE)

Zone de risque	Nature du risque	Anomalie / erreur / impact	Programme de travail minimum
Immobilisations corporelles	Exactitude, réalité, exhaustivité, présentation, évaluation	Absence d'inventaire physique Insuffisance de la couverture d'assurance Charges d'entretien immobilisées à tort Amortissements erronés	<ul style="list-style-type: none"> • Appréciation du système de gestion des immobilisations en l'absence d'un inventaire physique • Procédure de distinction entre bouteilles propres et bouteilles en leasing + couverture d'assurance suffisante • Validation des acquisitions et des frais d'entretien • Test de cohérence globale des dotations + test de détail
Immobilisations incorporelles et en non-valeurs	Exactitude, réalité, exhaustivité, présentation, évaluation	Critères d'immobilisation des frais de R&D non respectés Evaluation incohérente des frais de R&D Information incomplète dans l'ETIC	<ul style="list-style-type: none"> • Examen critique des estimations faites par le management et des documents justifiant les coûts immobilisés • Validation du système de suivi des coûts pour s'assurer notamment des montants immobilisés et des amortissements • Tests de cohérence des données comptables avec les budgets et les tableaux de bord + tests sur les amortissements
Fournisseurs	Exactitude, réalité, exhaustivité, présentation	Passifs non enregistrés Comptes en devise mal convertis Factures contestées Instruments financiers mal comptabilisés Engagements hors-bilan non suivis ou mal renseignés dans le cadre de l'ETIC	<ul style="list-style-type: none"> • Circularisation des fournisseurs • Vérification de la conversion des soldes en devise et de la comptabilisation des différences de change sur règlements • S'assurer de l'existence d'un suivi des engagements hors-bilan • S'assurer de la comptabilisation correcte des instruments financiers (couverture du risque de change)

MATRICE DES PRINCIPAUX RISQUES INHERENTS AU SECTEUR DE LA DISTRIBUTION DU GPL AU MAROC (SUITE)

Zone de risque	Nature du risque	Anomalie / erreur / impact	Programme de travail minimum
Charges externes, autres charges	Exactitude, réalité, exhaustivité, cut-off	Achats à des conditions peu avantageuses (processus de sélection des prestataires défaillant) Provisions non exhaustives (redevances de leasing, assurances, surestaries, transport, patente, taxe urbaine et taxe d'édilité)	<ul style="list-style-type: none"> • Valider la procédure de contrôle interne permettant de s'assurer de la réalité, l'exactitude et le cut-off des prestations externes • S'assurer de la mise à jour de la base fiscale d'imposition des immobilisations à la patente, la TU et la TE • Revue analytique détaillée des évolutions + tests de détail • Travaux spécifiques sur les prestations intra-groupe pour s'assurer de l'absence de risques fiscaux liés au transfert de résultats (sociétés de moyens/supports intra-groupe)
Prestations et comptes « intra-groupe »	Réalité, exhaustivité, fiscalité, présentation, Droit, exactitude	Prestations fournies à des conditions peu avantageuses par rapport au marché Soldes des comptes « inter-compagnies » non cohérents (exhaustivité et exactitude) Risques fiscaux (transferts de résultats) Conventions réglementées Situation financière compromise des filiales et participations	<ul style="list-style-type: none"> • Réconciliation des comptes « inter-compagnies » • Revue analytique détaillée des achats et charges externes pour détecter les éventuelles prestations fournies à des conditions peu avantageuses par rapport au marché + tests de détail • Revue juridique et fiscale pour apprécier les risques fiscaux et identifier les conventions réglementées • Revue des états financiers des filiales pour apprécier la nécessité de constituer des provisions pour dépréciation

MATRICE DES PRINCIPAUX RISQUES INHERENTS AU SECTEUR DE LA DISTRIBUTION DU GPL AU MAROC (FIN)

Zone de risque	Nature du risque	Anomalie / erreur / impact	Programme de travail minimum
Comptes de régularisation, autres débiteurs et créditeurs	Réalité, exhaustivité, présentation, exactitude, Droit, fiscalité	Soldes anciens non recouvrables Comptes contenant des pénalités de la CC Suspens bancaires et autres non analysés Charges financières non comptabilisées	<ul style="list-style-type: none"> • Tests de détail sur les comptes pour s'assurer qu'ils ne contiennent pas des suspens tels que des encaissements non identifiés, des pénalités et des retenues sur subventions • S'assurer que les soldes sont exacts et recouvrables
Trésorerie Résultat financier	Exactitude Présentation	Suspens bancaires anciens (encaissements non identifiés, charges non comptabilisées) Charges financières sur découverts et crédits Spot mal calculées ou sous-estimées Crédits spot non comptabilisés Instruments financiers non comptabilisés	<ul style="list-style-type: none"> • S'assurer que les crédits spots sont comptabilisés • S'assurer de la comptabilisation correcte des instruments de couverture du risque de change • Valider l'évaluation des provisions et charges financières • Vérifier l'apurement des suspens bancaires
États financiers	Présentation, exactitude, information financière	Compensation des soldes Information incomplète dans l'ETIC Engagements hors-bilan non suivis	<ul style="list-style-type: none"> • S'assurer de l'absence de compensation des soldes • S'assurer de la présentation correcte des comptes • S'assurer du suivi des engagements hors-bilan (ex : cautions bancaires et en douane, sûretés reçues des dépositaires) • S'assurer que les méthodes comptables sont correctement décrites dans le cadre de l'ETIC

Outre les risques inhérents au secteur, l'auditeur ne doit pas négliger l'importance d'identifier et apprécier les risques généraux, notamment :

- La situation économique du secteur : Un marché saturé et caractérisé par des marges commerciales réglementées et insuffisantes constitue un risque majeur.
- Les facteurs susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation : La concurrence parfois déloyale, l'agressivité commerciale des autres concurrents et leurs alliances stratégiques, les investissements en croissance dans un secteur caractérisé par l'accentuation du problème des impayés commerciaux et par les marges commerciales insuffisantes, sont des facteurs qui pourraient menacer la continuité d'exploitation des sociétés « les plus fragiles » du secteur.
- La situation financière : La dégradation des résultats, les créances impayées, le recours massif au crédit bancaire pour se couvrir contre le risque de change et financer les importations, la dépendance des centres emplisseurs vis-à-vis de l'unique raffineur national et de la principale société de stockage (SOMAS), le retard qu'accuse la Caisse de Compensation dans le déblocage des subventions, l'obligation du stock de sécurité et le crédit de TVA structurel sont des facteurs qui pèsent sur le fonds de roulement et la trésorerie des sociétés de distribution.

L'auditeur devra apprécier les procédures de contrôle interne mises en place pour anticiper et faire face aux risques généraux spécifiques au secteur (appelés aussi business risks). Cela est particulièrement important dans le secteur gazier et pétrolier¹⁰⁰. La maîtrise de ces risques constitue un facteur de réussite.

Une fois les zones de risques identifiées, l'auditeur peut élaborer une stratégie d'audit permettant d'orienter les travaux d'évaluation du contrôle interne et de contrôle des comptes.

5. Démarche de travail

L'approche proposée est inspirée de la démarche d'audit d'un cabinet de la place :

a) Définitions

a.1 Environnement de contrôle

L'environnement de contrôle correspond globalement au système d'organisation. Les facteurs qui déterminent le système d'organisation sont : la fonction du conseil d'administration et de ses comités, la philosophie et le style de la direction, la structure de l'entité et les méthodes de délégation du pouvoir et des responsabilités, le système de contrôle de la direction comprenant la fonction d'audit interne, les politiques et les procédures relatives au personnel ainsi que la répartition et la séparation des fonctions et des tâches.

¹⁰⁰ Cf. « Petroleum accounting », PwC © 2000, page 797.

L'évaluation de l'environnement de contrôle est étroitement liée à la connaissance et l'expérience accumulée par l'auditeur sur le dossier d'audit, ainsi qu'à la stabilité de l'équipe de travail (même équipe pour une mission récurrente).

a.2 Contrôles de pilotage

Il s'agit des indicateurs dont dispose le management pour piloter l'activité de la société et le cycle de contrôle interne concerné. Le management de la société correspond généralement aux responsables de haut niveau et au personnel clé d'un niveau hiérarchique relativement élevé. Une évaluation préliminaire des contrôles de pilotage est effectuée lors de la phase de planification, afin de déterminer le niveau de confiance accordée aux contrôles propres à chaque cycle.

Les contrôles de pilotage ont pour objectif d'assurer que la supervision exercée sur l'information permet d'identifier toute défaillance significative au niveau des contrôles, tout problème existant au niveau des systèmes comptables sous-jacents, et toute erreur significative dans l'information produite. Ils permettent aussi d'assurer que les anomalies relevées donnent lieu aux actions correctives appropriées.

Au terme des travaux réalisés, l'auditeur doit s'assurer que les points suivants ont été évalués et pris en compte pour chaque cycle de contrôle interne :

- Forces, niveau de confiance accordée, faiblesses et niveau de risque sur les comptes ;
- Incidence sur la stratégie d'audit et le programme de travail ;
- Incidence sur les points à communiquer au client.

Parmi les exemples de contrôles de pilotage nous pouvons citer :

- Les indicateurs de performance utilisés par le management pour piloter et suivre l'activité de la société et le cycle de contrôle interne ;
- La comparaison des données comptables aux informations extra-comptables telles que les budgets, les prévisions économiques, les données historiques ;
- La revue de l'information comptable produite avant d'autoriser sa diffusion, son exploitation et son archivage.

a.3 Contrôles d'application

Les contrôles d'application sont les procédures qui permettent d'atteindre les objectifs suivants : Exhaustivité des enregistrements, exactitude des enregistrements, autorisation des transactions, sécurité d'accès aux actifs et aux enregistrements.

L'auditeur procédera à des tests de conformité et de permanence, afin de s'assurer que ces contrôles sont effectifs, permanents et correctement appliqués. L'étendue des travaux variera en fonction du degré de connaissance des systèmes, de l'expérience accumulée sur le dossier d'audit et des changements qu'a connus l'environnement de contrôle.

b) Approche méthodologique

Si le niveau de confiance accordée à l'environnement de contrôle et aux procédures de contrôle interne est faible, l'auditeur ne se basera pas sur le dispositif de contrôle interne, peu fiable ou quasiment absent. Pour ce qui est des travaux sur les comptes, l'auditeur procédera à plus de tests de détail sur les comptes pour fonder son opinion. La revue analytique n'occupera alors qu'une place marginale dans ses travaux.

Si le niveau de confiance est moyen, l'auditeur se basera sur l'évaluation de l'environnement général de contrôle, pour orienter sa mission et appréhender les domaines et les systèmes significatifs. Il pourra alors programmer ses travaux d'évaluation du contrôle interne et de contrôle des comptes. Il testera la conformité et la permanence des contrôles de pilotage afin d'orienter ses travaux sur les comptes. La revue analytique prendra une place plus importante, contrairement à la première situation où le niveau de confiance est faible. Les travaux de revue analytique et de validation des comptes seront appuyés par des tests de détail, mais ces derniers seront moins étendus par rapport à la situation précédente.

Si l'environnement de contrôle est favorable et les contrôles de pilotage et d'application sont fiables et permanents, le niveau de confiance est considéré comme étant élevé. La revue analytique prendra davantage d'importance et les tests sur les contrôles de pilotage et d'application seront étendus. Par contre, les tests de détail seront réduits.

Nous proposons ci-après un guide d'évaluation du système de contrôle interne axé sur les principaux points de procédures à examiner. Ce qui permet à l'auditeur de procéder à des tests étendus sur les contrôles de pilotage et d'application. Concernant le contrôle des comptes, nous mettrons l'accent sur les techniques de revue analytique.

SECTION II- EVALUATION DU SYSTÈME DE CONTRÔLE INTERNE

Nous proposons à la page 186 un questionnaire de contrôle interne relatif aux cycles « ventes – clients » et « immobilisations – investissements ».

En ce qui concerne les cycles « stocks », « achats - fournisseurs », « trésorerie » et « Caisse de Compensation », nous avons mis l'accent sur les principaux aspects de procédures à apprécier par l'auditeur.

Enfin, vu l'importance de la fonction informatique au sein des sociétés de gaz, nous rappellerons les points clés à examiner dans le cadre des missions d'audit financier. Toutefois, nous recommandons qu'une revue informatique soit faite par un spécialiste des systèmes d'information.

1. Cycle des stocks

L'auditeur appréciera notamment les aspects suivants :

- Système de suivi des réceptions de produit, des consommations et des quantités emplies et expédiées ;
- Processus de suivi des mouvements de stocks ne transitant pas par le centre emplitseur (enlèvements de produit livrés directement aux clients) ;
- Fiabilité du système de suivi des bonis/malis relatifs aux mouvements du stock ;
- Fiabilité des bilans matière et du bouclage de la balance des stocks ;
- Fiabilité et cohérence du système de suivi des coûts d'emplissage ;
- Système de contrôle et de régulation du niveau de stock de sécurité ;
- Sécurité des stocks et leur couverture par une assurance ;
- Système de déclaration des stocks à l'autorité de tutelle ;
- Fiabilité du système de gestion des consommables et des pièces de rechange en magasin, en particulier le suivi des articles dépréciés ou à rotation lente.

2. Cycle des achats – fournisseurs

Les aspects suivants nécessitent une attention particulière de la part de l'auditeur :

- **Gestion des achats de produit :** Cohérence des réceptions en stock et factures d'achat, exhaustivité et exactitude des enregistrements comptables, suivi des bonis et malis sur achats, séparation des fonctions, procédure de confirmation des dettes fournisseurs, contrôle des tarifs appliqués (cours d'importation et prix de reprise), valorisation des achats, gestion des achats auprès des confrères, gestion des échanges de produit.
- **Gestion des achats de services et des prestations externes :** Procédure de sélection des fournisseurs, cohérence des réceptions de services et la facturation, contrôle des tarifs appliqués, séparation des fonctions, procédure de régularisation des charges à l'arrêté des comptes (charges à payer et charges constatées d'avance). Les procédures relatives aux prestations suivantes sont particulièrement importantes à apprécier par rapport aux objectifs d'un bon contrôle interne : Transport de produit (contrôle des tarifs appliqués et des facturations), gestion des contrats d'entretien et de réparation des bouteilles et des installations (suivi des redevances d'entretien et attestation de réception des services), assurance des achats de produit et du risque industriel (stocks et immobilisations), prestations de surveillance et de sécurité des installations, expertise et certification, suivi des surestaries et des provisions à la clôture de l'exercice, location des matériels, gestion des contrats de leasing des emballages, système de suivi des prestations d'assistance technique et des royalties.

L'auditeur devra apprécier le processus et le niveau de coordination et d'information liant la fonction opérationnelle responsable des achats et le service comptable, notamment en ce qui concerne les régularisations comptables lors de l'arrêté des comptes (stock en transit, provision des surestaries et des autres charges liées aux importations et à l'activité opérationnelle, provision des redevances de leasing et de l'assurance, etc.)

3. Cycle de la trésorerie

L'examen des procédures de contrôle interne doit couvrir les aspects suivants :

- Exhaustivité des encaissements et des décaissements, fréquence et contrôle indépendant des rapprochements bancaires ;
- Procédure de gestion et de contrôle des comptes bancaires et des caisses au niveau des sites d'emplissage, des directions régionales et des agences commerciales ;
- Existence d'une procédure de prévention, de détection, de contrôle et de régularisation des encaissements non identifiés. La multitude des clients détaillants et des dépositaires est souvent à l'origine de suspens bancaires importants ;
- Procédure de contrôle interne permettant de prévenir et de régulariser les encaissements et les décaissements non conformes à la loi.
- Procédure de prévention, de contrôle, de suivi et de régularisation des impayés (en particulier la procédure de relance et de confirmation des soldes clients) ;
- Procédure de gestion et de contrôle des instruments et frais financiers. Il convient de s'assurer de la fiabilité : du système de suivi, de contrôle, d'évaluation des frais financiers, du processus d'optimisation des conditions bancaires de financement, du système d'autorisation et de signature.

L'auditeur appréciera les contrôles de pilotage permettant de suivre le fonds de roulement et la trésorerie. La capacité de maîtriser le besoin de financement global constitue un indicateur pertinent pour apprécier la qualité des contrôles mis en place par le management de la société. Le retard de la Caisse de Compensation dans le déblocage des subventions, le crédit de TVA structurel, l'obligation du stock de sécurité, l'encours client et les dettes fournisseurs pèsent sur la trésorerie des sociétés gazières.

Enfin, l'auditeur examinera le processus et le niveau de coordination et d'information liant les fonctions suivantes : Le commercial, le recouvrement, la trésorerie et la comptabilité.

4. Caisse de Compensation

L'auditeur devra apprécier le processus d'établissement des déclarations adressées à la Caisse de Compensation.

Il procédera à des tests de conformité et de permanence pour s'assurer que les procédures mises en place permettent d'assurer la régularité, la sincérité des éléments d'information destinés à la Caisse de Compensation et le respect des délais de déclaration.

Enfin, il s'assurera que les contrôles permettent de recouper les éléments de déclaration avec les données comptables et extra-comptables.

5. La fonction informatique

L'informatique s'étend à tous les secteurs d'activité économique. La taille de plus en plus grande des sociétés de gaz, l'automatisation du reporting et des tableaux de bord, le volume consistant des traitements comptables et extra-comptables, et le nombre important des clients à gérer font de l'informatique un outil de développement incontournable.

L'auditeur appréciera le fonctionnement des différents modules et systèmes informatiques ayant un lien avec les comptes et ce, en couvrant les aspects suivants :

- Rattachement de la fonction informatique à la direction générale ou à une direction indépendante des autres cycles de contrôle interne ;
- Existence d'un schéma directeur informatique, organisation de la fonction informatique et son interaction avec les autres cycles de contrôle interne ;
- Processus d'enregistrement des expéditions de produit et d'établissement des factures ;
- Qualité de la liaison informatique entre les différents sites (d'emplissage, de stockage et commerciaux) et le « back-office » au niveau central ;
- Processus de facturation et interface entre le module de gestion commerciale et le système comptable ;
- Paramétrage des systèmes et sécurité informatique (prix de reprise, prix de vente, taux de ristournes, autorisation des modifications) ;
- Gestion informatisée des mouvements de stock et bouclage du bilan-matière ;
- Gestion informatisée des comptes clients et de la balance âgée des soldes ;
- Gestion des encaissements : Interface entre l'encours commercial, le recouvrement, la comptabilité et la trésorerie ;
- Système d'indicateurs de performance, de tableaux de bord et de reporting.

ISA 401 traite de l'audit dans le milieu informatique, et définit les procédures et les règles à observer par l'auditeur. Ce dernier doit évaluer l'incidence de l'environnement informatique sur l'audit. Plus généralement, il s'assurera que les contrôles informatiques permettent d'atteindre les objectifs suivants :

- Les procédures de saisie garantissent l'exhaustivité et l'exactitude des informations ;
- Il existe des procédures adaptées permettant de prévenir et de détecter les erreurs ;
- Toutes les précautions sont prises pour prévenir et détecter les causes des erreurs ;
- Toutes les précautions sont prises pour assurer la pérennité de fonctionnement du système informatique.

SECTION III- CONTRÔLE DES COMPTES

Les normes marocaines et les normes internationales d'audit (ISA 500) stipulent que l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et adéquats pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

Les éléments probants sont obtenus à partir d'une combinaison adéquate de tests de procédures et de contrôles substantifs. Ces derniers comprennent les tests de détail et les procédures analytiques.

ISA 520 définit les procédures analytiques comme étant l'analyse des tendances et des ratios significatifs, comprenant l'examen des variations et des examens de cohérence avec d'autres informations pertinentes, notamment les données extra-comptables et les déclarations du management de l'entreprise.

Les procédures analytiques ont plusieurs domaines d'application, notamment :

- La planification de l'audit : La revue analytique permettra de mieux appréhender les activités de l'entité et d'identifier les domaines et les systèmes significatifs.
- Travaux de validation des comptes : Les procédures analytiques peuvent être utilisées comme contrôles substantifs lorsqu'elles sont plus efficaces que d'autres tests de détail. Elles prendront alors la forme de travaux de validation dont les résultats peuvent être corroborés par des tests de détail.
- Revue de la cohérence d'ensemble des états financiers lors de la phase finale de l'audit.

En ce qui concerne le secteur de la distribution des GPL, l'auditeur se basera sur la revue analytique comme outil primordial pour valider les soldes comptables et vérifier la cohérence globale des états financiers.

Ci-après, les principaux ratios et outils de revue analytique que l'auditeur pourra exploiter dans le cadre des missions d'audit des sociétés gazières :

1. Revue analytique préliminaire des états financiers

Une revue analytique préliminaire des états financiers est recommandée, notamment lors de la phase de l'intérim, car elle permet d'identifier les principales évolutions, les domaines et les systèmes significatifs et les zones de risques.

La revue analytique préliminaire visera les rubriques du bilan, les principaux postes du bilan et du CPC et la formation des résultats. Les outils classiques de gestion financière, notamment la technique des ratios, permettent d'atteindre ces objectifs.

En ce qui concerne le secteur du gaz, il y a lieu de noter l'importance pour l'auditeur de scinder sa revue analytique – dans la mesure du possible – par secteur d'activité et par branche. Nous privilégions la répartition préliminaire suivante : L'activité réglementée (butane) et l'activité libéralisée (propane).

Quelques indicateurs :

- Suivi du besoin de financement et du fonds de roulement par activité.
- Suivi de l'importance des immobilisations, des stocks, de l'encours des clients, du poste TVA et du poste fournisseurs par rapport au total du bilan.
- Soldes de la Caisse de Compensation par rapport aux postes du bilan et du CPC.
- Suivi des taux de marge par activité et par produit (vrac/conditionné).
- Suivi du taux d'endettement par activité.
- Suivi des charges opérationnelles par rapport au résultat d'exploitation (redevances de leasing, assurance, transport, etc.).
- Pourcentage du poste stock par rapport à la marge spéciale inscrite au passif.

2. Chiffre d'affaires (CA)

Comprendre la structure du CA et expliquer son évolution est un élément primordial de la revue analytique. L'auditeur doit détailler le CA global par branche d'activité : Il aura à distinguer le CA butane et le CA propane.

Dans la branche butane, il y a lieu de distinguer la branche emplissage (mise en bouteille au profit des dépositaires des confères) et la branche distribution (ventes propres). Dans la branche distribution, il y a lieu de distinguer le butane vrac et le butane conditionné (ventes aux dépositaires propres). Cette ventilation est valable également pour le propane.

a) Le butane

Dans chacune des branches emplissage et distribution, il y a lieu de distinguer les charges supérieures et inférieures à 5 kg (3 kg, 6 kg et 12 kg) étant donné que le prix de vente de chaque charge est défini par la structure des prix.

Exemple : En se référant à la structure des prix du mois de décembre 2001 (annexe 6), le prix de vente d'une charge de 3 kg à un confère est de 3.690,64 DH TTC (ligne 11). Le prix de vente de la même charge à un dépositaire propre est de 2.431,62 DH HT (ligne 12 + ligne 13 - TVA - ligne 15).

L'auditeur collectera l'information relative aux tonnages vendus durant chaque quinzaine de l'année civile, et procédera à leur valorisation aux prix de ventes (structures des prix) pour s'assurer de l'exactitude du CA comptable. Les écarts entre le CA reconstitué et le CA comptable peuvent correspondre, par exemple, aux remises octroyées aux dépositaires ou aux prestations accessoires facturées (transport du produit, pose d'installations industrielles et commerciales).

Avant de procéder à la valorisation des tonnages vendus, il est recommandé de rapprocher les tonnages du service commercial aux quantités sorties du stock et aux quantités déclarées à la Caisse de Compensation (au titre de la marge spéciale, de la provision de transport et de la péréquation) :

Quantités sorties du stock ⇔ quantités déclarées à la CC ⇔ quantités facturées

(Exemple chiffré : Cf. tableaux à la page 198)

Le CA butane distribué comprend les quantités emplies par les dépositaires propres à la fois au centre emplisseur de la société et aux centres emplisseurs confrères.

L'auditeur validera les résultats de sa revue analytique en recueillant les déclarations et les commentaires de la direction commerciale relatifs à la conjoncture du marché, l'effet de la concurrence et la stratégie commerciale adoptée.

L'auditeur doit suivre l'évolution des taux de remises. La variation du CA devra aussi être expliquée par rapport à l'évolution des prix de structure *(Cf. tableau 2 à la page 199)*.

La revue analytique du CA vrac se base également sur le principe de suivi des tonnages vendus valorisés aux prix de structure.

b) Le propane

Les prix du propane étant libéralisés, l'auditeur procédera à une revue analytique en distinguant le CA emplissage et le CA distribution. L'emplissage correspond aux ventes aux confrères, tandis que la distribution correspond aux ventes du produit conditionné dans des bouteilles de 35 kg ou vrac aux clients directs (industriels, hôteliers, hôpitaux).

L'auditeur s'enquerra auprès de la direction commerciale de la disponibilité des informations nécessaires à l'application des procédures analytiques. Il est plus efficace d'exploiter les données analytiques et les tableaux de bord préparés par l'entité, notamment les quantités commercialisées, les prix appliqués et les remises accordées.

Les travaux suivants peuvent être réalisés :

- Analyse des variations et recouplement des données : S'interroger sur la nécessité d'obtenir les états de ventes (par client, par région, par agence commerciale) et les évolutions hebdomadaires, mensuelles ou trimestrielles des ventes ;
- Rapprochement des quantités vendues avec les états de stock ;
- Calcul des ratios et comparaisons historiques ;
- Analyse des écarts entre le budget et les réalisations ;
- Obtention des explications pertinentes des variations et leur recouplement avec d'autres sources (documentation des travaux et tests de détail).

c) Travaux communs (butane et propane)

- Test du respect de la séparation des exercices.
- Bilan-matière pour s'assurer de l'exhaustivité du chiffre d'affaires comptable.
- Recouplement des états du chiffre d'affaires par région, par client et par produit.
- Contrôle des taux de bonis/malis sur expéditions.

3. Achats de produit

Il y a lieu de calculer les variations en quantité et en valeur. Les prix d'achat à l'import suivent l'évolution des cours internationaux. Les prix d'achat du butane en local dépendent de la structure des prix.

a) Le butane

Il y a lieu de distinguer les achats de butane empli et les achats de butane distribué (enlèvements par les dépositaires depuis les centres emplisseurs confères).

Les achats de butane empli localement sont valorisés au prix de reprise HT + TIC. Les achats de butane distribué sont valorisés au prix d'achat aux centres emplisseurs HT.

Le test d'exactitude des achats se fait selon le principe « quantité * prix de structure ». L'auditeur devra d'abord rapprocher les quantités à la base de son test avec les quantités entrées en stock. La différence en valeur entre les achats reconstitués et les achats comptabilisés peut s'expliquer, par exemple, par les ristournes obtenues et les pertes dues au coulage du produit.

Les achats de butane auprès des centres emplisseurs confrères correspondent aux quantités que ces derniers facturent à la société au titre des enlèvements de produit faits par ses dépositaires. L'auditeur doit s'assurer de l'équation suivante :

Quantités facturées par la société aux dépositaires <i>(Ventes de Butane distribué conditionné)</i>	= Quantités facturées par les confrères à la société de distribution <i>(Achats de butane distribué aux confrères)</i>
---	--

Cette équation permet de s'assurer de l'exhaustivité du chiffre d'affaires et des achats de la branche distribution, ainsi que du respect du cut-off : Les tonnages achetés aux confrères ont été facturés aux dépositaires sur la même période.

b) Le propane

La revue analytique tiendra compte de la répartition des achats (locaux/import). L'auditeur exploitera les données budgétaires et de contrôle de gestion, afin de s'assurer de la cohérence des assertions relatives à la variation du coût d'achat. Une revue analytique en quantité, en valeur, par fournisseur et par période d'importation est nécessaire, tout en tenant compte de l'impact des cours de produits pétroliers et du taux de change.

c) Travaux communs

- S'assurer de la séparation des exercices.
- S'assurer de la méthode d'évaluation des achats par rapport aux règles comptables.
- Cohérence des taux de bonis/malis entre les quantités réceptionnées et facturées.
- Validation des écarts entre le coût d'achat réel et le budget des approvisionnements.

4. La marge comptable

La validation de la marge comptable constitue une étape fondamentale de la revue analytique, dans la mesure où elle permet de s'assurer non seulement de l'absence d'anomalies significatives dans les différentes composantes du chiffre d'affaires et du coût d'achat, mais aussi de la cohérence globale du haut du CPC et de l'ESG.

Pour ce faire, l'auditeur devra scinder sa reconstitution de la marge comptable en deux grandes parties : La marge comptable de la branche réglementée (butane) et la marge comptable de la branche libéralisée (propane) (*Cf. canevas à la page 200 et suivante*).

a) Le butane

L'auditeur procédera à un test de cohérence globale de la marge comptable en la reconstituant à partir de la marge de structure. Pour ce faire, il y a lieu de distinguer les trois branches d'activités suivantes :

- L'emplissage pour les confrères : Les quantités facturées aux confrères donnent droit aux marges suivantes : Marge de coulage + Marge et frais d'emplissage + Capsulage des bouteilles ;

- La vente aux dépositaires : Les quantités livrées par le centre emplisseur aux dépositaires propres donnent droit aux marges suivantes : Marge de coulage + Marge et frais d'emplissage + Capsulage des bouteilles + Marge des sociétés de distribution ;
- La vente de distribution : qui correspond aux quantités refacturées par la société de distribution aux dépositaires (qui se sont approvisionnés auprès des confrères) donnent droit à la marge de distribution.

(Cf. annexe 6 bis à la page 213 pour se familiariser avec le concept des marges réglementaires : Les éléments de marges sont en caractères gras et soulignés).

Principes de base :

- La péréquation est considérée comme étant un complément du chiffre d'affaires ou un diminutif du coût d'achat ;
- La provision de transport et la marge spéciale s'ajoutent au coût d'achat ;
- Le différentiel de transport vient en diminution du coût d'achat ;
- Les importations sont valorisées au prix de reprise + TIC ;
- L'impact de la revalorisation/dévalorisation est inclus dans le coût d'achat ;
- L'impact du stockage de produit est atténué (du fait de la rotation rapide du stock).

Remarques :

Le canevas de validation de la marge comptable à la page 200 (inspiré d'un cas pratique) est donné à titre d'exemple, afin de comprendre le principe du test de la « reconstitution de la marge comptable ». Il appartient à l'auditeur de l'adapter en fonction des schémas comptables adoptés par la société. L'auditeur accordera une attention particulière aux aspects suivants :

- Nécessité de s'assurer que les tonnages utilisés pour valider la marge comptable sont conformes à la balance des stocks et aux déclarations adressées à la Caisse de Compensation. Toute différence devrait être expliquée pour s'assurer notamment de l'absence de risques comptables, fiscaux ou réglementaires.
- Les éléments non générateurs de marge doivent être neutralisés.
- L'impact de la variation des stocks doit être pris en compte. Si cet impact est neutralisé pour le stock détenu chez la SOMAS (via la revalo/dévalo), l'auditeur tiendra compte de l'impact de la variation des autres stocks. Par exemple : si la société achète localement du butane en mois M et le revend en mois M+1, l'impact du stockage est à prendre en compte car il peut être favorable ou défavorable sur la marge du mois M+1.

En général, il est plus commode de considérer que l'impact de la variation des stocks est minime, du fait de la rotation rapide des stocks et de la capacité de stockage limitée.

NB : Le taux de marge moyen (pour le butane) est à interpréter avec prudence : Le ratio « Marge / CA » n'est pas nécessairement pertinent. Une hausse du taux de marge n'est pas forcément favorable. A contrario, une baisse du taux de marge n'est pas automatiquement défavorable. En effet, les marges réglementaires étant fixes d'un mois à l'autre, si le prix de reprise d'un mois donné augmente par rapport à celui du mois précédent, le prix de vente augmentera également, mais le taux de marge (marge / prix de vente) baissera en conséquence du fait du caractère fixe du niveau de marge (en valeur absolue).

b) Le propane

L'auditeur s'assurera de la cohérence de la marge comptable avec les assertions de la direction commerciale, la direction des approvisionnements, le contrôle de gestion, le contrôle budgétaire et la comptabilité analytique

L'auditeur aura à combiner les résultats de la revue analytique du CA et des achats. Il est intéressant de suivre la marge comptable moyenne d'un exercice à l'autre, et sur plusieurs périodes de l'exercice comptable (*Cf. canevas à la page 201*).

En général, l'évolution des prix de vente et d'achat est cyclique et suit l'évolution des cours des produits pétroliers au niveau mondial.

Les sociétés pétrolières et gazières disposent d'un département qui assure le stock-outil commercial et négocie les contrats d'importation avec les fournisseurs mondiaux, en recherchant l'optimisation des coûts d'importation et de stockage. L'auditeur peut exploiter les données et les tableaux de bord de cette entité. Il devra tenir compte de l'impact du cours de change et du coût de financement des importations dans le cadre de sa revue de la marge comptable.

5. Validation des soldes de la Caisse de Compensation (CC)

Les mouvements de comptes liés à la CC sont à valider au niveau du CPC. Pour les comptes de bilan, la validation des soldes de clôture est faite en s'assurant des accroissements et des diminutions de la période, les soldes d'ouverture ayant été validés dans le cadre de l'audit précédent.

L'auditeur procédera à la circularisation de la CC (*Cf. modèle en annexe 10*) et rapprochera les soldes confirmés à la comptabilité.

En se basant sur les quantités ayant servi de base pour la validation du CA et des achats, l'auditeur s'assurera de l'exactitude et du respect de la séparation des exercices en ce qui concerne les éléments de la CC, à savoir : la péréquation, la provision de transport, le remboursement de transport, la marge spéciale et la revalorisation/dévalorisation.

a) La péréquation

(Cf. canevas de tableau de validation à la page 202).

L'auditeur peut suivre, d'un mois à l'autre et d'un exercice à l'autre, le coefficient de subvention afin d'identifier les variations significatives ou anormales :

Coefficient de subvention = Péréquation / Chiffre d'affaires du butane conditionné
--

La cohérence de ce ratio est à vérifier par des tests de détail sur la structure des prix.

Pour le compte de bilan concerné, la validation du solde de clôture se fera comme suit :

Solde d'ouverture	Accroissements (+)	Diminutions (-)	Solde de clôture
-------------------	--------------------	-----------------	------------------

Remarques :

- Le solde d'ouverture est validé lors de l'audit de l'exercice précédent.
- Les accroissements sont à rapprocher aux montants comptabilisés dans le CPC.
- Les remboursements sont à vérifier avec les relevés bancaires et les états de notification des subventions reçus de la CC. Cela permet de détecter l'existence de pénalités et amendes retenues par la CC sur les montants débloqués.

b) La provision de transport en vrac et le remboursement de transport

Le test de cohérence des montants transitant par le CPC permet de s'assurer de l'exactitude, l'exhaustivité et le cut-off de la charge et du produit. Les comptes de bilan sont validés selon la technique des accroissements et diminutions exposée ci-dessus (Cf. canevas à la page 203).

c) La marge spéciale

Le test de cohérence globale suivra la même logique que la provision de transport, avec toutefois la précision suivante : La marge spéciale concerne le butane et le propane emplit par le centre emplisseur (Cf. canevas à la page 203).

d) La revalorisation / dévalorisation du stock détenu chez la SOMAS

(Cf. canevas à la page 204)

e) Suivi des dossiers d'importation du butane

L'auditeur rapprochera les états de suivi des dossiers d'importation à la comptabilité. Ces états doivent contenir les informations suivantes :

- Référence d'importation : Bateau, fournisseur, nature du produit, provenance, etc.
- Coût d'importation : Quantités, prix de facturation, montant réglé, frais d'importation, quittances de la douane, fiche de liquidation (selon le modèle admis par la CC), etc.
- Pièces justificatives : Factures, rapport d'expertise, déclarations douanières, pièces bancaires, factures des prestataires de services, justificatifs de l'entrée en stock, etc.
- Situation du dossier : Date de dépôt à la CC, montant demandé, montant subventionné, reliquat, pénalités/amendes retenues sur le montant débloqué, etc.

L'auditeur procédera à un rapprochement des données extra-comptables à la comptabilité, et s'assurera de la réalité et l'exactitude des soldes en comptabilité par des tests de détail.

6. Immobilisations corporelles et incorporelles

- En l'absence d'un inventaire physique des immobilisations, l'auditeur devra tirer les conclusions sur l'opinion. Toutefois, il appréciera au préalable le système de contrôle interne relatif à la gestion des immobilisations.
- L'auditeur appréciera la régularité et la sincérité des comptes des bouteilles, notamment en ce qui concerne les régularisations comptables relatives aux mises au rebut et aux dépenses immobilisées (régularisations de la VNA et frais d'entretien).
- Il est important de s'assurer du respect des règles comptables relatives à l'évaluation des investissements et aux critères d'immobilisation des frais de R&D et des charges à répartir sur plusieurs exercices.
- L'auditeur s'assurera de la cohérence des taux d'amortissement avec la dépréciation économique des immobilisations.

Dans le cadre de sa revue analytique du parc des bouteilles et des citernes, l'auditeur peut suivre le coût opérationnel afférent à ce patrimoine (*Cf. canevas à la page 204*).

7. Clients et comptes rattachés

Il est intéressant de suivre le ratio client par branche d'activité, par type de produit, par région et par agence commerciale.

Les travaux sur les comptes comprennent notamment les éléments suivants :

- Circularisation des clients : Nous recommandons de circulariser un échantillon étendu du fait qu'une partie, relativement large, des clients ne dispose pas d'une comptabilité en bonne et due forme (commerçants détaillants, grossistes au régime du résultat fiscal simplifié).
- Validation des soldes clients : L'auditeur appréciera la fiabilité de l'analyse des comptes clients. Il est primordial de valider les soldes de clôture, soit en vérifiant les règlements subséquents, soit en procédant à des tests de détail sur la base des pièces pour s'assurer de la réalité et l'exactitude des soldes. L'exploitation des réponses à la circularisation permet de réduire l'étendue des travaux de détail.
- Vérification du respect de la séparation des exercices.
- Appréciation du niveau des provisions pour dépréciation : L'auditeur passera en revue la balance âgée pour s'assurer de sa fiabilité et du caractère suffisant des provisions. Des travaux spécifiques devraient être effectués pour couvrir les aspects liés à la régularisation des impayés. A rappeler que le problème des impayés est l'une des caractéristiques du secteur du gaz vu la nature du portefeuille client.

- Les consignations d'emballages : S'assurer que les créances et les dettes relatives aux consignations sont analysées et suivies par type d'emballage et par client.
- S'assurer que la société comptabilise les bonis/malis sur retours d'emballages. En l'absence d'une analyse des comptes de dettes et de créances sur consignations d'emballages, le risque de non comptabilisation des bonis/malis est important. L'auditeur procédera à une comparaison des prix de consignation et de déconsignation.
- Fiscalité et comptes clients : S'assurer de l'absence d'encaissements en espèces non conformes au seuil fiscalement admis. S'assurer de l'absence de risques fiscaux liés aux ventes en tournée ou à des non patentées.
- S'assurer de l'absence de la pratique des chèques de garantie et apprécier le caractère suffisant des garanties données par les dépositaires en cas d'insolvabilité.
- Validation des reprises sur consignations selon la technique des accroissements et diminutions de la période (*Cf. canevas à la page 205*).

8. Stocks

Des diligences minimales doivent être effectuées :

- Une revue analytique de la rotation des stocks en quantité et en valeur.
- Des tests sur la valorisation des stocks et l'évolution du coût unitaire.
- L'auditeur procédera à un test de cohérence globale pour vérifier le bilan-matière ($\text{Stock initial} + \text{Entrées} - \text{Ventes} = \text{Stock final théorique}$). Ce test permet aussi de s'assurer de l'exhaustivité du chiffre d'affaires.
- Rapprochement des procès-verbaux d'inventaire physique des stocks avec le suivi permanent des stocks et les confirmations de stocks détenus chez les tiers (échanges de produit avec les confrères et produits chez les sociétés de stockage).
- L'auditeur examinera la cohérence des taux de bonis/malis et l'analyse des écarts entre le stock physique et théorique.
- S'assurer de l'existence d'articles à rotation lente ou à déprécier (consommables et pièces de rechange).
- Assistance à l'inventaire physique des stocks : L'auditeur assistera au jaugeage des sphères et des cigares de stockage et validera la formule de conversion (*Cf. annexe 13*).
- Vérification du respect de l'obligation du stock de sécurité.

9. Coût d'achat, charges externes et coût d'exploitation

Il est important de suivre l'évolution des charges opérationnelles telles que le transport du produit, l'assurance, les droits de douane, les redevances de leasing, les frais de stockage du produit, l'entretien et les réparations, l'assistance technique, le contrôle technique des installations et les redevances de crédit-bail.

Il est possible de suivre l'évolution des différentes charges en les rapportant au coût d'achat ou au CA. Le coût de transport représente une quotité importante du coût d'emplissage. Il est possible de le suivre par rapport au CA ou le coût d'emplissage :

$$\text{Coût de transport sur achats} = \text{Frais de transport} / \text{Prix d'achat brut}$$

$$\text{Coût de transport moyen} = \text{Frais de transport} / \text{Tonnage transporté (ou kilométrage)}$$

(Le transport est généralement facturé à la tonne et en fonction du kilométrage parcouru)

$$\text{Optimisation du coût de transport} = \text{Transport sur ventes} / \text{Chiffre d'affaires}$$

L'auditeur pourra détailler sa revue analytique en suivant le coût d'exploitation à chaque stade de la chaîne gazière, à savoir : l'approvisionnement, l'emplissage et la commercialisation.

a) L'approvisionnement

L'analyse peut être faite mois par mois, comme elle peut être faite pour l'année entière.

(Cf. canevas à la page 206).

b) L'emplissage

(Cf. canevas à la page 207).

Vu l'importance du coût de transport et l'existence d'une subvention reçue de la Caisse de Compensation, nous proposons de suivre séparément cette composante sur la base du canevas à la page 207, tableau 15.

c) La distribution

(Cf. canevas à la page 208)

Un travail spécifique sur la charge de leasing comptabilisée est à effectuer pour s'assurer de la réalité, l'exactitude et l'exhaustivité des provisions en fin d'année. L'auditeur rapprochera les contrats de crédit-bail à la comptabilité.

Outre la revue analytique, l'auditeur devra s'assurer de l'exhaustivité des provisions (en particulier les charges opérationnelles) et du respect du cut-off. Par exemple : la provision des surestaries sur importations de produit.

10. Fiscalité et réglementation

L'accent doit être mis sur le caractère recouvrable du crédit de TVA. Il y a lieu de s'assurer de l'existence d'une analyse des comptes de TVA et de sa fiabilité. Les tests de cohérence globale des soldes de TVA récupérable et collectée sont aussi recommandés.

Il est important de s'assurer de l'absence de compensation des soldes, notamment en ce qui concerne les comptes de la Caisse de Compensation.

Une revue fiscale spécifique est recommandée pour couvrir les aspects suivants :

- Risques fiscaux liés aux ventes en tournée ou à des non patentés ;
- Risques fiscaux liés aux remises et aux honoraires versés aux commerciaux de la société de distribution, aux agents de recouvrement et aux dépositaires ;
- Encaissements non conformes aux règles fiscalement admises ;
- Absence de risques réglementaires (subventions reçues à tort, déclarations à la Caisse de Compensation non sincères).

11. Banques, caisses et résultat financier

- Crédits bancaires et instruments financiers : S'assurer qu'ils sont reflétés en comptabilité et qu'ils sont correctement évalués et comptabilisés.
- Résultat financier : S'assurer notamment de la provision des charges financières relatives aux financements bancaires et aux couvertures du risque de change.
- Revue des rapprochements bancaires pour mesurer l'impact des encaissements non identifiés et s'assurer de la régularisation des impayés commerciaux.

12. Autres débiteurs, autres créditeurs et comptes de régularisation

- Passer en revue les comptes et s'assurer de l'absence de suspens liés à la Caisse de Compensation (pénalités et amendes non inscrites en charges).
- S'assurer du caractère recouvrable des créances et de l'absence des risques fiscaux.

13. Engagements hors-bilan

- Tester la réalité, l'exactitude et l'exhaustivité des engagements hors-bilan : cautions en douane, cautions bancaires, engagements d'importation, commandes en cours, échanges de produit, garanties reçues des dépositaires.
- S'assurer que les engagements hors-bilan sont correctement présentés dans l'ETIC.

CONCLUSION DU CHAPITRE DEUXIEME

L'approche d'audit proposée dans le cadre de ce chapitre n'a pas pour finalité de limiter le champ d'action ou l'initiative de l'auditeur.

Nous n'avons présenté que les outils clés pour piloter une mission d'audit standard. Il convient au commissaire aux comptes d'encourager la créativité et la prise d'initiative de ses collaborateurs, et d'orienter la stratégie d'audit en fonction de la taille de la société, du contexte de la mission et de son étendue.

Notons aussi que la couverture du risque est l'élément clé pour définir le programme de travail et la stratégie d'audit. Ce qu'il faut rappeler à juste titre, c'est que l'analyse des risques n'est pas une étape inhérente à la phase de planification, mais elle constitue un processus dynamique tout au long de l'exécution de la mission. La mise à jour de la matrice des risques doit avoir lieu même au cours de la phase du contrôle des comptes.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

L'adoption d'un projet de normalisation comptable du secteur gazier place ce dernier au diapason des autres secteurs normalisés, tels que le secteur bancaire et le secteur des assurances.

Certes, les exigences d'information financière et de solvabilité des établissements de crédit et d'assurance ne sont pas forcément de mise dans le secteur de la distribution des GPL. Toutefois, les exigences de maintien du stock de sécurité, la solvabilité des sociétés de distribution pour assurer l'approvisionnement du marché national et la sécurité des installations industrielles, l'harmonisation des méthodes comptables et la convergence vers un référentiel comptable unique (de préférence compatible avec les normes internationales) militent en faveur d'un plan comptable spécifique au secteur gazier.

Ce projet de normalisation n'est pas un luxe en soi, mais il s'impose de par la libéralisation du secteur, les exigences de compétitivité commerciale et de transparence financière, et surtout de par l'arrivée de nouveaux investisseurs étrangers, concomitante avec la fin du monopole de raffinage pétrolier et la libéralisation des prix.

La normalisation comptable du secteur gazier a le mérite de dévoiler la consistance des retraitements comptables et la nécessité d'améliorer l'information financière des sociétés.

Un projet de « centrale des bilans » permettrait d'assurer le passage d'un secteur réglementé et sans référentiel comptable adéquat, vers un secteur libéralisé et comptablement normalisé. Ce qui constitue un atout pour la planification stratégique du secteur.

En tant que garant de l'image fidèle des états de synthèse et de la fiabilité de l'information financière, le commissaire aux comptes veillera au respect du dispositif de normalisation comptable du secteur.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Activité originale, la distribution de l'énergie primaire se révèle passionnante et riche en problématiques techniques, réglementaires, juridiques, fiscales et comptables. Ces problématiques se compliqueront davantage avec la libéralisation du secteur gazier.

Cette libéralisation devrait être accompagnée par des mesures telles que :

- la mise en place d'un cadre technique, institutionnel et réglementaire adapté à la modernisation du secteur ;
- la mise en place d'un cadre fiscal et tarifaire incitant à l'investissement ;
- la mise en place d'un arsenal juridique et réglementaire qui protège les intérêts du consommateur dans un marché où les marges et les prix sont libéralisés.

Ces réformes ne sauraient aboutir sans un cadre comptable adéquat. Le projet de normalisation comptable que nous prônons a pour objectif :

- de normaliser le traitement comptable des flux financiers liés à la Caisse de Compensation ;
- de normaliser le traitement des difficultés comptables liées aux flux opérationnels spécifiques à l'exploitation dans le secteur gazier ;
- de favoriser la convergence des normes comptables sectorielles vers les normes comptables internationales, vu que le secteur connaîtra l'affluence des groupes pétroliers internationaux du fait de la libéralisation.

La normalisation comptable du secteur de la distribution des GPL contribuera à améliorer la qualité de l'information financière et la comparabilité des états de synthèse des sociétés de gaz. Cela a un impact favorable sur l'évaluation des performances « intra-sectorielles » et la planification stratégique du secteur.

Le présent mémoire se veut une recherche proposée aux instances professionnelles concernées, en particulier au Conseil National de la Comptabilité. En vertu de l'article deuxième du décret n° 2.88.19 du 16 novembre 1989 instituant cet organe, celui-ci a notamment pour mission de :

- « ... coordonner et synthétiser les recherches théoriques et méthodologiques de comptabilité ainsi que leurs applications pratiques ;
- concevoir, élaborer et proposer les normes comptables générales ou sectorielles ... »

Notre contribution n'a pas pour vocation de résoudre la problématique comptable du secteur gazier, mais elle cherche à donner les grandes orientations pour la conception d'un plan comptable spécifique à l'activité de distribution des GPL au Maroc.

La normalisation comptable du secteur permettra d'étendre le champ d'intervention des experts-comptables. Un large éventail de services et de missions de conseil et d'organisation de grande envergure pourra voir le jour, comme par exemple :

- la mise en place de manuels de procédures comptables conformes à la nouvelle norme ;
- la mise en harmonie des manuels de procédures comptables avec le référentiel comptable sectoriel ;
- l'harmonisation et la convergence du secteur vers les normes comptables internationales ;
- la formation des cadres comptables et financiers des entreprises gazières et pétrolières pour les familiariser avec les dispositions du plan comptable sectoriel ;
- l'audit du reporting de la branche GPL dans le cadre de la revue du reporting des sociétés filiales de groupes pétroliers internationaux ;
- la formation des auditeurs internes et externes des sociétés gazières ;
- la mise en place de tableaux de bord.

En outre, nous rappelons l'importance de la réforme du cadre institutionnel, réglementaire et fiscal afin de « hisser » le secteur à l'échelle des exigences de la libéralisation et la mondialisation.

Cette réforme élargira le champ d'intervention des experts-comptables, qui pourront développer des produits spécifiques au secteur, tels que :

- l'étude de conformité avec la nouvelle réglementation sectorielle ;
- l'audit juridique et fiscal des sociétés de gaz ;
- la mise en place des manuels de procédures organisationnelles et opérationnelles compatibles avec la nouvelle réglementation ;
- l'évaluation de la branche GPL dans le cadre des groupements d'entreprises et des alliances stratégiques (fusions, apports d'actifs, consortiums) ;
- le conseil juridique et fiscal appliqué au secteur gazier ;
- l'étude de faisabilité des consortiums industriels et commerciaux ;
- l'aide à l'inventaire physique des immobilisations et à l'évaluation du patrimoine industriel et commercial.

Enfin, il y a lieu de noter qu'il serait intéressant qu'une étude similaire à la nôtre puisse couvrir les branches « distribution des carburants/lubrifiants » et « raffinage/production des hydrocarbures », afin d'ériger l'ensemble dans un projet intégré et global baptisé : plan comptable professionnel des industries du raffinage et de la distribution des hydrocarbures.

ANNEXES

SOMMAIRE DES ANNEXES

	Page
Annexe 1 : Proposition de plan des comptes spécifique au secteur	167
Annexe 2 : Propositions d'aménagements de l'ETIC adaptés au secteur	177
Annexe 3 : Guide pratique d'appréciation du système de contrôle interne adapté aux sociétés de distribution du GPL	186
Annexe 4 : Canevas de revue analytique adaptés au secteur	197
Annexe 5 : Les opérateurs du GPL au Maroc	209
Annexe 5 bis : Les opérateurs et les marques	210
Annexe 5 ter : Caractéristiques des GPL	211
Annexe 6 : Exemple de structure des prix	212
Annexe 6 bis : Marges réglementaires	213
Annexe 6 ter : La nouvelle structure des prix	214
Annexe 7 : Texte de base de la marge spéciale	215
Annexe 7 bis : Convention relative aux stocks de sécurité	216
Annexe 8 : Texte de base de la revalo-dévalo	217
Annexe 8 bis : Conditions générales relatives la revalo-dévalo	218
Annexe 9 : Lettre ministérielle relative au stock SOMAS	219
Annexe 10 : Modèle de lettre de circularisation de la caisse de compensation	220
Annexe 11 : Réglementation des bouteilles à gaz	221
Annexe 12 : Texte de base du stock de sécurité	222
Annexe 13 : Méthodologie d'inventaire physique des GPL	223

ANNEXE 1 :

**PROPOSITION DE PLAN DES COMPTES
SPÉCIFIQUE AU SECTEUR**

Classe 1

- 14 Dettes de financement
 - 142 **Marge spéciale pour le financement des stocks de sécurité**
 - 1420 **Marge spéciale pour le financement des stocks de GPL**
 - 1421 **Marge spéciale pour le financement des stocks de carburant**
 - 143 **Dépôts de garanties pour matériels et emballages mis à disposition**
 - 1431 **Dépôts de garanties pour bouteilles à gaz**
 - 14311 Bouteilles à gaz de 3 kg
 - 14312 Bouteilles à gaz de 6 kg
 - 14313 Bouteilles à gaz 12 kg
 - 14314 Bouteilles à gaz 35 kg
 - 14318 Autres bouteilles à gaz et récipients assimilés
 - 1432 **Dépôts de garanties pour citernes, réservoirs et récipients assimilés**
 - 1438 **Autres dépôts de garanties**

Classe 2

- 22 Immobilisations incorporelles
 - 222 Brevets, marques, droits et valeurs similaires
 - 2221 **Marques de gaz**
 - 2225 **Marques de carburants (*)**
 - 2226 **Marques de lubrifiants (*)**
 - 2228 **Autres brevets, marques, droits et valeurs similaires**
- 23 Immobilisations corporelles
 - 231 Terrains
 - 2311 Terrains nus
 - 23111 **Terrains nus affectés à l'activité GPL**
 - 23115 **Terrains nus affectés à l'activité Carburants / Lubrifiants**
 - 23118 **Autres terrains nus**
 - 2312 Terrains aménagés
 - 23121 **Terrains aménagés affectés à l'activité GPL**
 - 23125 **Terrains aménagés affectés à l'activité Carburants / Lubrifiants**
 - 23128 **Autres terrains aménagés**
 - 2313 Terrains bâtis (*)
 - 23131 **Terrains des centres emplisseurs (Centre A, B, ...)**
 - 23132 **Terrains des unités de stockage de GPL (Unité A, B, ...)**
 - 23133 **Terrains des bâtiments affectés à la gestion commerciale et administrative de l'activité GPL**
 - 23135 **Terrains des stations - service (Station A, B, ...)**
 - 23136 **Terrains des unités de stockage des carburants, lubrifiants et assimilés**
 - 23137 **Terrains des bâtiments affectés à la gestion commerciale et administrative de l'activité Carburants / Lubrifiants**
 - 23138 **Autres terrains bâtis**
 - 2316 Agencements et aménagements de terrains (*)
 - 23161 **Agencements et aménagements des terrains des centres emplisseurs**
 - 23162 **Agencements et aménagements des terrains des unités de stockage de GPL (Unité A, B, ...)**
 - 23165 **Agencements et aménagements des terrains des stations - service**
 - 23166 **Agencements et aménagements des terrains des unités de stockage des carburants, lubrifiants et assimilés**
 - 23168 **Autres agencements et aménagements de terrains**
 - 232 Constructions
 - 2321 Bâtiments (*)
 - 23211 **Bâtiments des centres emplisseurs (Centre A, B, ...)**
 - 23212 **Bâtiments des unités de stockage des GPL (Unité A, B, ...)**

- 23213 Bâtiments affectés à la gestion commerciale et administrative de l'activité GPL (A, B)
- 23215 Bâtiments des stations - service (station A, B)
- 23216 Bâtiments des unités de stockage des carburants, lubrifiants et assimilés (unités A, B)
- 23217 Terrains des bâtiments affectés à la gestion commerciale et administrative de l'activité Carburants / Lubrifiants (A, B, ...)
- 23215 Autres bâtiments
- 2323 Constructions sur terrains d'autrui (*)
 - 23231 Centres emplisseurs construits sur terrains d'autrui
 - 23232 Unités de stockage des GPL construites sur terrains d'autrui
 - 23235 Stations-service construites sur terrains d'autrui
 - 23236 Unités de stockage des carburants, lubrifiants et assimilés construites sur terrains d'autrui
 - 23238 Autres constructions sur terrains d'autrui
- 2325 Ouvrages d'infrastructure
 - 23251 Ouvrages d'infrastructure – activité GPL
 - 23255 Ouvrages d'infrastructure – activité Carburant / Lubrifiants
 - 25258 Autres ouvrages d'infrastructure
- 2327 Agencements et aménagements des constructions (*)
 - 23271 Constructions des centres emplisseurs (Centre A, B)
 - 23272 Constructions des unités de stockage des GPL (Unité A, B)
 - 23273 Constructions affectées à la gestion commerciale et administrative de l'activité GPL (A, B)
 - 23275 Constructions des stations - service (Station A, B)
 - 23276 Constructions des unités de stockage des carburants, lubrifiants et assimilés (A, B)
 - 23277 Constructions affectées à la gestion commerciale et administrative de l'activité Carburants / Lubrifiants (A, B)
 - 23278 Autres Agencements et aménagements des constructions
- 233 Installations techniques, matériel et outillage industriels et commerciaux
- 2331 Installations techniques industrielles et commerciales affectées à l'activité GPL
 - 23311 Canalisations et réseaux d'alimentation, d'évacuation et de distribution
 - 23312 Installations de stockage
 - 23313 Installations d'emplissage, de pompage et de compression
 - 23314 Installations de pesage, de jaugeage, de mesure et assimilées
 - 23315 Installations de manutention et de conditionnement
 - 23316 Installations électriques et électrogènes
 - 23317 Installations de sécurité et de lutte contre l'incendie
 - 23318 Autres installations techniques et commerciales affectées à l'activité GPL
- 2332 Installations techniques industrielles et commerciales affectées à l'activité Carburants/Lubrifiants (*)
- 2333 Matériel et outillage industriel et commercial affecté à l'activité GPL
 - 23331 Matériel de stockage
 - 23332 Matériel d'emplissage, de manutention et de conditionnement
 - 23333 Matériel de laboratoire et de contrôle
 - 23334 Matériel de sécurité et de lutte contre l'incendie
 - 23335 Matériel commercial et de distribution terminale
 - 23338 Autres matériels et outillages industriels et commerciaux affectés à l'activité GPL
- 2334 Matériel et outillage industriel et commercial affecté à l'activité Carburants / Lubrifiants (*)
- 2335 Emballages récupérables
 - 23351 Matériel de stockage installé chez autrui (Citernes et réservoirs assimilés)
 - 23352 Bouteilles à gaz de 3 kg
 - 23353 Bouteilles à gaz de 6 kg
 - 23354 Bouteilles à gaz de 12 kg
 - 23355 Bouteilles à gaz de 35 kg
 - 23358 Autres emballages récupérables identifiables et non identifiables
- 234 Matériel de transport spécifique et matériel de transport
- 2341 Matériel de transport spécifique au GPL (maritime, par pipeline, ferroviaire, routier)
- 2342 Matériel de transport spécifique aux carburants et lubrifiants
- 2343 Matériel de transport mixte

- 2344** **Autres matériels de transport** (*Véhicules et assimilés*)
 - 24/25 Immobilisations financières
 - 243** **Retenues sur dépôts de garanties pour matériels et emballages mis à disposition**
 - 2431** **Retenues sur dépôts de garanties pour bouteilles à gaz mis à disposition**
 - 24311 Bouteilles à gaz de 3 kg
 - 24312 Bouteilles à gaz de 6 kg
 - 24313 Bouteilles à gaz 12 kg
 - 24314 Bouteilles à gaz 35 kg
 - 24318 Autres bouteilles à gaz et récipients assimilés
 - 2432** **Retenue sur dépôts de garanties pour citernes, réservoirs et récipients assimilés mis à disposition**
 - 2438** **Autres retenues sur dépôts de garanties**
 - 29 Provisions pour dépréciation des immobilisations
 - 294/295 Provisions pour dépréciation des immobilisations financières
 - 2943** **Provisions pour dépréciation des retenues sur dépôts de garanties pour matériels et emballages mis à disposition**
- Classe 3
- 31 Stocks
 - 311 Marchandises
 - 3111** **Stock de butane**
 - 31111 Butane vrac importé
 - 31112 Butane vrac local
 - 31113 Butane conditionné
 - 31118 Autres stocks de butane
 - 3112** **Stock de propane**
 - 31121 Propane vrac importé
 - 31122 Propane vrac local
 - 31123 Propane conditionné
 - 31128 Autres stocks de propane
 - 3113** **Stock de carburants (*)**
 - 31131 Stock d'essence
 - 31132 Stock de diesel
 - 31133 Stock de gasoil de pêche
 - 31134 Stock de fuel
 - 31138 Autres stocks de carburant
 - 3114** **Stock de lubrifiants et produits assimilés**
 - 3118** **Autres hydrocarbures**
 - 312 Matières et fournitures consommables
 - 3121** **Stock de butane**
 - 31121 Butane vrac importé
 - 31122 Butane vrac local
 - 31123 Butane conditionné
 - 31128 Autres stocks de butane
 - 3122** **Stock de propane**
 - 31221 Propane vrac importé
 - 31222 Propane vrac local
 - 31223 Propane conditionné
 - 31228 Autres stocks de propane
 - 3123** **Stock de carburants (*)**
 - 31231 Stock d'essence
 - 31232 Stock de diesel
 - 31233 Stock de gasoil de pêche
 - 31234 Stock de fuel

- 31238 **Autres stocks de carburant**
- 3124 **Stock de lubrifiants et produits assimilés**
- 3125 **Emballages**
 - 31251 **Emballages perdus**
 - 31252 **Emballages récupérables non immobilisés**
 - 31253 **Emballages à usage mixte**
- 3128 **Autres hydrocarbures, matières et fournitures consommables**

34 Créances de l'actif circulant

- 342 Clients et comptes rattachés
- 3421 Clients
 - 34211 **Dépositaires – grossistes**
 - 34212 **Confrères – créances sur vente de produit**
 - 34213 **Autres clients**
- 345 Etat – débiteur
- 3454 **Douane - débiteur**
- 346 **Caisse de Compensation - débiteur**
- 3461 **Péréquation à recevoir**
- 3462 **Remboursement de transport à recevoir**
- 3463 **Créances sur importations de produit**
- 3468 **Caisse de Compensation – Autres comptes débiteurs**

347 Comptes d'associés – débiteurs

La ventilation de ce poste est la même que celle du poste 346 du P.C.G.E. mais en retenant la codification 347x à la place de la codification 346x.

- 348 Autres débiteurs
- 3486 **Confrères, opérations faites en commun**
 - 34861 **Créances sur importations de produit**
 - 34862 **Confrères, comptes de prêts de produits**
 - 34838 **Confères - Autres créances sur opérations faites en commun**

Classe 4

44 Dettes du passif circulant

- 445 Etat - créateur
- 4454 **Douane - créateur**
- 446 **Caisse de Compensation - comptes créditeurs**
- 4461 **Provision de transport en vrac**
- 4463 **Dettes sur importations de produits**
- 4464 **Pénalités réglementaires et contributions assimilées**
- 4468 **Caisse de Compensation - Autres comptes créditeurs**

447 Comptes d'associés – débiteurs

La ventilation de ce poste est la même que celle du poste 446 du P.C.G.E. mais en retenant la codification 447x à la place de la codification 446x.

- 448 Autres créanciers
- 4486 **Confrères, opérations faites en commun**
 - 44861 **Dettes sur importations de produits**
 - 44862 **Confrères, comptes d'emprunts de produits**
 - 44868 **Confères – Autres dettes sur opérations faites en commun**

Classe 6

- 61 Charges d'exploitation
- 611 Achats revendus de marchandises
- 6111 Achats de butane**
- 61111 Achats de butane emplis
- 61112 Achats de butane distribué
- 61113 Achats de butane importé
- 61114 Achats de butane « sous-douane »
- 61115 Droits, impôts et taxes sur achats de butane
- 61116 Transports sur achats de butane
- 61117 Autres frais accessoires sur achats de butane
- 6112 Achats de propane**
- 61121 Achats de propane emplis
- 61122 Achats de propane distribué
- 61123 Achats de propane importé
- 61124 Achats de propane « sous-douane »
- 61125 Droits, impôts et taxes sur achats de propane
- 61126 Transports sur achats de propane
- 61127 Autres frais accessoires sur achats de propane
- 6113 Achats de carburants (*)**
- 6114 Achats de lubrifiants (*)**
- 6116 Variation des stocks d'hydrocarbures**
- 61161 Variation des stocks de butane
- 61162 Variation des stocks de propane
- 61163 Variation des stocks de carburants
- 61164 Variation des stocks de lubrifiants
- 615 Charges parafiscales**
- Achats de butane**
- 61111 Achats de butane emplis
- 61112 Achats de butane distribué
- 61113 Achats de butane importé
- 61114 Achats de butane « sous-douane »
- 61115 Droits, impôts et taxes sur achats de butane
- 61116 Transports sur achats de butane
- 61117 Autres frais accessoires sur achats de butane
- 6115 Achats de propane**
- 61121 Achats de propane emplis
- 61122 Achats de propane distribué
- 61123 Achats de propane importé
- 61124 Achats de propane « sous-douane »
- 61125 Droits, impôts et taxes sur achats de propane
- 61126 Transports sur achats de propane
- 61127 Autres frais accessoires sur achats de propane
- 6116 Achats de carburants (*)**
- 6117 Achats de lubrifiants (*)**
- 612 Achats consommés de matières et de fournitures
- 6121 Achats de butane**
- 61121 Achats de butane emplis
- 61123 Achats de butane importé
- 61124 Achats de butane « sous-douane »
- 61125 Droits, impôts et taxes sur achats de butane
- 61126 Transports sur achats de butane
- 61127 Autres frais accessoires sur achats de butane

- 6122 Achats de propane
 - 61221 Achats de propane emplit
 - 61223 Achats de propane importé
 - 61224 Achats de propane « sous-douane »
 - 61225 Droits, impôts et taxes sur achats de propane
 - 61226 Transports sur achats de propane
 - 61227 Autres frais accessoires sur achats de propane
- 6123 Achats de carburants (*)
- 6124 Achats de lubrifiants (*)
- 6125 Achats de matières et fournitures consommables
- 6126 Variation des stocks d'hydrocarbures
 - 61261 Variation des stocks de butane
 - 61262 Variation des stocks de propane
 - 61263 Variation des stocks de carburants
 - 61264 Variation des stocks de lubrifiants
 - 61265 Variation de matières et fournitures consommables
- 6127 Achats non stockés de matières, de fournitures, de travaux, d'études et de prestations de service
 - 61271 Achats de matières non stockables
 - 61272 Achats de fournitures non stockables
 - 61273 Achats de travaux
 - 61274 Achats d'études
 - 61275 Achats de prestations de service
- 615 Charges parafiscales
- 6151 Provision de la marge spéciale pour le financement des stocks de sécurité
 - 61511 Provision de la marge spéciale pour financement des stocks de sécurité de GPL
 - 61512 Provision de la marge spéciale pour financement des stocks de sécurité de carburants*
- 6152 Provision de transport en vrac
 - 61521 Provision de transport en vrac des GPL
 - 61522 Provision de transport en vrac des carburants (*)
- 6153 Revalorisation des stocks
 - 61531 Revalorisation des stocks de GPL
- 6156 Charges parafiscales diverses
- 6158 Charges parafiscales des exercices antérieurs
- 618 Autres charges d'exploitation
- 6183 Crédit de TVA structurel irrécouvrable
- 6185 Pertes sur opérations faites en commun
 - 61851 Pertes sur opérations faites avec les confrères
 - 61858 Autres pertes sur opérations faites en commun

Classe 7

- 71 Produits d'exploitation
 - 711 Ventes de marchandises
 - 7111 Ventes de butane
 - 71112 Ventes de butane distribué (vrac, conditionné)
 - 7112 Ventes de propane
 - 71122 Ventes de propane distribué (vrac, conditionné)
 - 7113 Ventes de carburants (*)
 - 7114 Ventes de lubrifiants (*)
 - 712 Ventes de bien et services produits
 - 7121 Ventes de butane
 - 71211 Ventes de butane emplit
 - 71212 Ventes de butane distribué (vrac, conditionné)

- 7122 **Ventes de propane**
 - 71221 **Ventes de propane emplis**
 - 71222 **Ventes de propane distribué (vrac, conditionné)**
- 7123 **Ventes de carburants (*)**
- 7124 **Ventes de lubrifiants (*)**
- 7125 **Ventes de biens et de services produits à l'étranger**
 - 715 **Dévalorisation des stocks de produits**
- 7153 **Dévalorisation des stocks de GPL**

- 716 **Caisse de Compensation – Subventions d'exploitation**
- 7161 **Péréquation**
- 7162 **Remboursement de transport**
- 7168 **Autres subventions d'exploitation reçues des exercices antérieurs**

- 718 **Autres produits d'exploitation**
- 7185 **Profits sur opérations faites en commun**
 - 71851 **Profits sur opérations faites avec les confrères**
 - 71858 **Autres profits sur opérations faites en commun**

- 73 **Produits financiers**

- 731 **Produits de matériels et emballages mis à disposition**
- 7311 **Retenues sur dépôts de garanties pour bouteilles à gaz**
 - 73111 **Bouteilles à gaz de 3 kg**
 - 73112 **Bouteilles à gaz de 6 kg**
 - 73113 **Bouteilles à gaz 12 kg**
 - 73114 **Bouteilles à gaz 35 kg**
 - 73118 **Autres bouteilles à gaz et récipients assimilés**
- 7312 **Retenues sur dépôts de garanties pour citernes, réservoirs et récipients assimilés**
- 7318 **Autres produits de matériels et emballages mis à disposition sur exercices antérieurs**

DÉFINITIONS ET CONTENU DE CERTAINS COMPTES

Brevets, marques, droits et valeurs similaires : Ce compte enregistre les dépenses d'acquisition des licences, brevets et droits similaires. Les redevances d'utilisation des brevets et marques sont comptabilisées dans le compte de charges 6137. Sont applicables, pour la détermination de la valeur d'entrée des brevets, les règles du CGNC relatives à la constatation des prises de brevets consécutives à des activités de R&D.

Activités GPL, carburants et Lubrifiants » : La ventilation des comptes par branche d'activité répond au souci de l'information financière sectorielle.

Actifs industriels et actifs affectés à la gestion administrative et commerciale : Cette ventilation répond à un objectif de gestion interne et de contrôle de gestion.

23311- Canalisations, réseaux d'alimentation, d'évacuation et de distribution : Ce sous-compte enregistre les canaux de transfert de produit à l'intérieur des centres emplisseurs et des unités de stockage, ainsi qu'entre les sites, à condition que les canalisations fassent partie du patrimoine de la société. Exemples : pipelines assurant le lien entre le port et le centre emplisseur ou le centre de stockage. Les canalisations installées en interne du centre emplisseurs et qui sont indépendantes des installations industrielles complexes sont également enregistrés dans ce sous-compte. Exemple : Vannes, limiteurs de pression, canalisations souterraines autonomes. Les moyens de transport et de transfert du produit ayant le caractère de véhicule sont inscrits dans le compte 2341- Matériel de transport spécifique au GPL ».

23312 Installations de stockage : Il s'agit des installations fixes de stockage industriel. C'est-à-dire, exclusion faite des petits matériels et supports légers, assimilés à moyens de conditionnement commercial et de distribution terminale. Les installations de stockage comprennent les sphères, les réservoirs, les cigares, les citernes fixes et les équipements qui leur sont indissociables.

23313 Installations d'emplissage, de pompage et de compression : Elles comprennent les pompes, les compresseurs, les groupes de pompes, les vaporisateurs.

23314 Installations de pesage, de jaugeage, de mesure et assimilées : Ils s'agit des installations et matériels de mesure du produit à l'échelle industrielle. Exemples : Pont-bascule, calculateurs de conduites, calculateurs de débit, calculateurs de pression.

23315 Installations de manutention et de conditionnement : Il s'agit des équipements installés à l'usine d'emplissage et servant à manipuler le produit. Exemples : Bras de chargement des bouteilles, chaînes de transport des bouteilles à gaz, grues.

23316 Installations électriques et électrogènes : Il s'agit des installations électriques complexes indépendantes des autres installations d'emplissage. Exemples : Groupes électrogènes, installations d'éclairage, forces motrices électriques, raccordements électriques, postes de transformation.

23317 Installations de sécurité et de lutte contre l'incendie : Il s'agit des installations de sécurité et de lutte contre l'incendie, notamment, les installations de réépreuve des bouteilles, les détecteurs d'incendie, les extincteurs et les générateurs de mousse. Les centres emplisseurs sont dotés de bassins à eau, qui sont en principe des ouvrages d'infrastructure (GPL), mais il est plus commode de les enregistrer parmi les installations de lutte contre l'incendie.

23331 Matériel de stockage : Il s'agit des citernes, des réservoirs, des cigares et des matériels assimilés destinés au stockage du produit. Il s'agit à la fois du matériel de stockage affecté pour les besoins de la société et du matériel de stockage dont l'affectation n'est pas encore décidée. S'il a été décidé de mettre le matériel à la disposition du client, il sera reclassé dans le sous-compte 23351- Matériel de stockage mis à la disposition des clients.

23332 Matériel d'emplissage, de manutention et de conditionnement : Il s'agit des équipements, des machines et des engins destinés à la manipulation du produit sans revêtir le caractère d'installations fixes ou complexes. Cette catégorie regroupe les chariots élévateurs, les chariots, les pompes de transport hydraulique, les « tracteurs-grues » et, plus généralement, les engins de transport légers affectés à l'usine.

23333 Matériel de laboratoire et de contrôle : Il s'agit du matériel et des équipements destinés au laboratoire de recherche et d'analyse, aux unités-pilotes de R&D, aux stations d'essai. Il est possible d'inclure dans cette catégorie le matériel de contrôle à l'échelle de l'usine (Exemple : Contrôle des sphères de stockage).

23334 Matériel de sécurité et de lutte contre l'incendie : Il s'agit du matériel léger destiné à la lutte contre l'incendie (Exemple : Extincteurs et systèmes d'alarme qui ne revêtent pas le caractère d'installations fixes et/ou complexes).

23335 Matériel commercial : Il regroupe les matériels affectés exclusivement à la distribution et la commercialisation du produit (stade terminal). Ces matériels peuvent être mis à la disposition des dépositaires – grossistes et des vendeurs détaillants. Exemples : présentoirs, casiers à bouteilles, paniers à bouteilles, plaques et enseignes comportant la marque de bouteille et/ou le sigle de la société.

2335 Emballages récupérables : Le caractère identifiable et non identifiable n'étant pas le critère de distinction entre emballage à caractère de stock et emballage à caractère d'immobilisation, la récupération du matériel a été retenue pour libeller de ce compte.

23351 Matériel de stockage mis à la disposition des clients : Pour les distinguer des autres matériels d'emballage, à savoir les bouteilles à gaz et les matériels de stockage non mis à disposition de la clientèle, ce sous-compte enregistre les citernes, les réservoirs et les cigares destinés au stockage du produit chez les clients. Exemple : Citernes de propane installées dans les établissements hôteliers.

Si un matériel de stockage vient d'être mis à la disposition d'un client, il sera viré du compte 23331- Matériel de stockage au compte 23351- Matériel de stockage mis à la disposition de la clientèle. Par ce moyen, la société peut faire le suivi du matériel de stockage non encore mis en service, le matériel de stockage destiné à l'usage propre et le matériel de stockage mis à la disposition des clients.

Bouteilles à gaz : Dès leur acquisition, les bouteilles à gaz sont destinées à être mises à la disposition des dépositaires – grossistes et des vendeurs détaillants. Les comptes des bouteilles enregistrent également les frais de réparation ayant le caractère d'immobilisation sous réserve des régularisations comptables requises. La société doit être en mesure de confronter les soldes comptables des bouteilles avec les états de suivi commercial du parc des bouteilles en nombre et en valeurs. Le suivi de l'état physique du parc des bouteilles est aussi important pour déclencher les régularisations comptables nécessaires (amortissements et provisions).

2341 Matériel de transport spécifique au GPL : Il s'agit des moyens de transport du GPL et de son transfert entre les sites ou à destination des tiers (clients et confrères), à l'exception des moyens de transport et de transfert ayant le caractère d'installation fixe, telles que les immobilisations inscrites dans le sous-compte 23311- Canalisations, réseaux d'alimentation, d'évacuation et de distribution.

2344 Matériel de transport : Il s'agit des véhicules de transport ordinaires, tels que les véhicules de tourisme ou utilitaires.

31232 Emballages récupérables non immobilisés : La précision du caractère non immobilisé s'est avérée nécessaire. En effet, les bouteilles à gaz sont des emballages récupérables non identifiables, mais constituent des immobilisations (durée de vie supérieur à un an).

3486 Confrères, opérations faites en commun : Les opérations avec les confrères sont une particularité du secteur (importation commune du produit et échanges de stocks).

ANNEXE 2 :

**PROPOSITIONS D'AMÉNAGEMENTS DE
L'ETIC ADAPTÉS AU SECTEUR**

TABLEAU C6 : INFORMATION SECTORIELLE

Secteur d'activité :	2002	2001	Variation	%
Chiffre d'affaires comptable :				
GPL				
Carburants				
Lubrifiants				

GPL :	2002	2001	Variation	%
Chiffre d'affaires :				
Butane				
Propane				
Résultat sectoriel :				
Butane				
Propane				
Commun				
Charges :				
Butane				
Propane				
Charges communes				
Charges d'amortissement et de provisions :				
Butane				
Propane				
Charges communes				
Créances clients TTC :				
Butane (1)				
Propane (1)				
Créances communes				
Actifs corporels et incorporels (2) :				
Butane				
Propane				
Actifs communs				
Passifs :				
Butane				
Propane				
Passifs communs				

Branche d'activité GPL	2002	2001	Variation	%
Chiffre d'affaires butane :				
Butane emplis (3)				
Butane distribué (4)				
Chiffre d'affaires propane :				
Propane emplis				
Propane distribué				

(1) dont : Créances dépositaires : xxx KDH.
 Créances sur les confrères : xxx KDH.
 Autres créances : xxx KDH.
 Principaux clients : X, Y.

(2) A préciser les acquisitions de l'exercice.

(3) Ventilation de l'activité emplissage par confrère.

(4) Ventilation des ventes de distribution (ventes pour nos propres dépositaires).

ÉTAT B6 : TABLEAU DES CRÉANCES (AMENAGE)

CRÉANCES	TOTAL	ANALYSE PAR ÉCHÉANCE			AUTRES ANALYSES				
		Plus d'un ans	Moins d'un an	Échues et non recouvrées	Montants en devise	Montants sur l'Etat et organismes publics	Montants sur les entreprises liées	Montants représentés par des effets	Montants sur la Caisse de Compensation
DE L'ACTIF IMMOBILISE									
* Prêts immobilisés									
* Retenues sur dépôts de garanties pour matériels et emballages mis à disposition									
* Autres créances Financières									
DE L'ACTIF CIRCULANT									
* Fournisseurs débiteurs, avances et acomptes									
* Clients et comptes rattachés									
* Personnel									
* Etat									
* Caisse de Compensation									
* Compte d'associés									
* Autres débiteurs									
* Comptes de régularisation-actif									

ETAT B7 : TABLEAU DES DETTES (AMENAGE)

DETTES	TOTAL	ANALYSE PAR ÉCHÉANCE			AUTRES ANALYSES				
		Plus d'un an	Moins d'un an	Échues et non recouvrées	Montants en devises	Montants vis-à-vis de l'Etat et org. Publics	Montants vis-à-vis des entreprises liées	Montants représentés par des effets	Montants auprès de la Caisse de Compensation
DE FINANCEMENT									
* Emprunts obligataires									
* Marge spéciale pour le financement des stocks de sécurité									
* Dépôts de garanties pour matériels et emballages mis à disposition									
* Autres dettes de financement									
DU PASSIF CIRCULANT									
* Fournisseurs et comptes rattachés									
* Clients créditeurs, avances et acomptes									
* Personnel									
* Organismes sociaux									
* Etat									
* Caisse de Compensation									
* Compte d'associés									
* Autres créanciers									
* Comptes de régularisation-passif									

ÉTAT B15 : TABLEAU DES MOUVEMENTS DES COMPTES LIÉS À LA CAISSE DE COMPENSATION

	Montant brut au début de l'exercice	Augmentation		Diminution			Montant brut à la fin de l'exercice
		Montant inscrit en résultat	Virement	Encaissement	Déduction (1)	Virement	
Péréquation A							
Différentiel de transport B <i>(solde net)</i>							
Provision de transport en vrac							
- Remboursement de transport							
Marge spéciale pour le financement des stocks de sécurité C							
Financement des importations D							
Solde net (2)							

(1) : A préciser s'il s'agit :

- de pénalités et/ou majorations de retard ;
- de sommes rejetées dans un premier tant (à provisionner en totalité ou partiellement) ;
- de somme rejetées en définitive (passées en pertes)

(2) : Le solde vis-à-vis de la Caisse de Compensation étant, en général, en faveur des sociétés de distribution, nous avons opté pour la formule standard suivante :

$$\text{Solde net} = A + B - C + D \text{ (si D est en faveur de la société, sinon } - D)$$

NB : Des informations spécifiques doivent être données dans le cadre de l'état A1 en ce qui concerne le mode de rattachement comptable des subventions et des charges parafiscales. Les dérogations aux règles comptables du CGNC (et celles proposées dans le cadre du mémoire) sont à mentionner dans l'état A2.

ETAT B16 : IMPACT DES SUBVENTIONS SUR LE RESULTAT ET LES CAPITAUX PROPRES

	Exercice N	Exercice N-1
I- Total des produits de l'exercice CPC (+)		
II- Total des subventions rattachées au résultat de l'exercice Péréquation Remboursement de transport Subvention des importations (ou transferts des charges / CC)		
III- Contribution des subventions en % des produits (II / I)		
Résultat net N Résultat net N-1 Résultat net N-1 non distribué Capitaux propres et assimilés d'ouverture		
IV- Capitaux propres et assimilés d'ouverture après affectation du résultat N-1		
Quote-part non distribuée des subventions N-1 (1) V- Quote-part cumulée non distribuée des subventions à fin N-1 (2) Contribution cumulée en % des capitaux propres et assimilés d'ouverture (V / IV) Contribution apparente des subventions en % des capitaux propres et assimilés à fin N (3)		

(1) : Quote-part non distribuée des subventions N-1 = (Résultat net N-1 non distribué / résultat net N-1) * (subventions N-1 rattachées au résultat net N-1 * résultat net N-1 / total des produits N-1).

(2) : Quote-part cumulée = Quote-part non distribuée des subventions N-1 + quote-part non distribuée des subventions N-2 (c'est-à-dire le cumul des années antérieures).

(3) : Contribution apparente = (quote-part cumulée non distribuée des subventions à fin N-1 + subventions rattachées au résultat net N) / capitaux propres et assimilés à fin N.

ETAT B17 : SITUATION DES CREANCES COMMERCIALES

A- Synthèse des soldes	Au 31.12.N	
	Créances	Dettes
Dépôts de garanties reçus		X
Solde des reprises sur dépôts de garanties	X	
Soldes des créances clients :	X	
Dépositaires		
Confrères		
Autres		
Créances clients douteuses ou litigieuses	X	
Provisions à la clôture de l'exercice		X

B- MOUVEMENTS DES GARANTIES SUR EMBALLAGES ET MATERIELS MIS A DISPOSITION

	Montant brut au début de l'exercice	Augmentation		Diminution			Montant à la fin de l'exercice
		Montant inscrit en résultat	Virement	Encaissement	Déduction	Virement	
Dépôts de garanties							
- Reprises sur dépôts de garanties							
Solde net des dépôts de garanties							

C- TABLEAU DES REPRISES SUR DEPOTS DE GARANTIES POUR EMBALLAGES ET MATERIELS MIS A DISPOSITION

	Cumul des exercices précédents	Reprises de l'exercice	Reprises restant à comptabiliser			Observations
			A moins d'un an	D'un an à 5 ans	A plus de 5 ans	
Bouteilles						
Citernes						
Autres						
Total						

INFORMATIONS A FOURNIR DANS LE CADRE DE L'ETIC

Immobilisation en non-valeurs :

- Nature des montants immobilisés
- Critères d'immobilisation (notamment les charges à répartir)
- Méthode d'évaluation
- Durée d'amortissement
- Dérogations aux principes comptables

Immobilisations in corporelles :

- Nature des montants immobilisés : Marques de bouteilles, brevets et frais de R&D
- Critères d'immobilisation
- Méthode d'évaluation
- Durée d'amortissement
- Dérogations aux principes comptables

Immobilisations corporelles :

- Critères de distinction entre charges et immobilisations
- Durées d'amortissements retenues
- Méthodes d'évaluations et dérogations
- Consistance du parc des bouteilles
- Situation du parc des bouteilles, notamment en ce qui concerne la vétusté et les dépréciations comptabilisées
- Critères de distinction entre bouteilles propres et bouteilles en leasing
- Durées d'amortissement
- Méthodes de présentation
- Critères d'immobilisation des frais d'entretien et réparation des immobilisations (notamment les bouteilles, remplacements des pièces, adjonction des installations)
- Méthodes d'évaluation et d'estimation des montants à régulariser au titre du parc des bouteilles mises en réforme
- Inventaire physique des immobilisations : Périodicité, dérogations, procédures alternatives, etc.

Stocks :

- Méthodes d'évaluation : Achats locaux, achats à l'import, achats subventionnés
- Comptabilisation de la revalorisation/dévalorisation
- Impact de la fiscalité sectorielle et des subventions sur le coût des stocks
- Dérogations : Frais de stockage et revalorisation/dévalorisation
- Obligation du stock de sécurité : Réglementation, dérogations, risques réglementaires et impact sur les comptes
- Méthodes de présentation
- Traitement comptable des stocks en transit
- Traitement comptable des échanges de produits entre les confrères
- Traitement comptable des droits négatifs et positifs relatifs aux stocks chez les tiers.

Client et comptes rattachés :

- Méthodes d'évaluation des créances et des provisions
- Traitement comptable des consignations d'emballages
- Traitement comptable des reprises sur consignations
- Méthodes de présentation

État et comptes rattachés :

- Régime fiscal
- Importance du crédit de TVA structurel par rapport au total bilan
- Risque de recouvrabilité des soldes de TVA

Caisse de Compensation :

- Régime réglementaire et parafiscal du secteur, risques réglementaires, sanctions
- Obligations déclaratives
- Traitement comptable des charges parafiscales et des subventions
- Mouvements de l'exercice relatifs aux charges parafiscales et aux subventions
- Dérogations aux principes comptables pour se conformer à la réglementation en vigueur et refléter l'image fidèle

Trésorerie :

- Traitement comptable des instruments financiers de couverture des risques de change liés aux importations
- Traitement des écarts de conversion liés aux opérations financées
- Méthodes de présentation

Fournisseurs :

- Méthodes de présentation
- Traitement comptable des soldes financés par les instruments financiers

Engagements hors-bilan :

- Natures des engagements donnés et reçus
- Critères de suivi
- Impact éventuel sur les comptes

Information financière :

- Nature du découpage
- Objectifs
- Données comptables et financières par secteur et branche d'activité.

ANNEXE 3 :

GUIDE PRATIQUE D'APPRÉCIATION DU SYSTÈME DE CONTROLE INTERNE ADAPTE AUX SOCIÉTÉS DE DISTRIBUTION DU GPL

CYCLES :

« IMMOBILISATIONS - INVESTISSEMENTS »

&

« VENTES – CLIENTS »

I- CYCLE « IMMOBILISATIONS – INVESTISSEMENTS »

Questions	Oui Non N/A	Observations Ref WP
Processus d'investissement		
La société s'assure-t-elle que les acquisitions comptabilisées correspondent bien aux immobilisations qu'elle a acquises ? (Réalité, autorisation, exhaustivité)		
Toute modification significative du fichier des immobilisations est-elle obligatoirement approuvée par le management de la société. ?		
Cette approbation des modifications est-elle formalisée ?		
Les approbations formalisées sont-elles appuyées par des documents provenant d'une source autorisée ?		
L'inventaire physique des immobilisations est-il effectué ?		
Les résultats de l'inventaire physique sont-ils formalisés ?		
L'inventaire physique est-il rapproché au fichier des immobilisations ?		
Les résultats de l'inventaire physique sont-ils validés par le management ?		
Le fichier des immobilisations est-il régulièrement revu par le management afin de s'assurer de l'absence d'erreurs significatives ?		
Les modifications apportées au fichier d'immobilisations sont-elles régulièrement revues par le management par comparaison avec les investissements prévus au budget ?		
Toute acquisition doit-elle être préalablement autorisée par un responsable ?		
L'entreprise s'assure-t-elle que les acquisitions des immobilisations sont comptabilisées correctement ? (Comptabilisation, présentation)		
Les acquisitions comptabilisées sont-elles saisies sur le fichier des immobilisations et contrôlées pour corriger les erreurs constatées ?		
Les soldes du fichier des immobilisations (valeurs brutes et amortissements) sont-ils reportés automatiquement d'un exercice à l'autre, et intègrent-ils les données saisies des acquisitions, cessions et dotations de l'exercice ?		
L'entreprise s'assure-t-elle que ses acquisitions d'immobilisations sont comptabilisées sur la bonne période ? (Cut-off, présentation)		
Les transactions concernant les immobilisations à une date proche de la clôture font-elles l'objet d'une attention particulière pour s'assurer de leur rattachement à la bonne période ?		
Toutes les demandes de modification du fichier des immobilisations (PV de mise en service, PV de mise au rebut, factures de vente) sont-elles conservées dans des supports accessibles et lisibles ?		
Ces supports sont-ils contrôlés afin de s'assurer que les demandes de modification du fichier des immobilisations sont traitées à temps ?		
Les demandes de modification du fichier des immobilisations sont-elles effectuées sur des bordereaux prénumérotés ? La séquence numérique est-elle régulièrement revue afin de s'assurer que toutes les demandes ont été comptabilisées à temps ?		

Questions	Oui Non N/A	Observations Ref WP
L'entreprise s'assure-t-elle que toutes ses acquisitions d'immobilisations sont bien comptabilisées ? (Comptabilisation, présentation, cut-off)		
La documentation des mouvements des immobilisations (factures d'achat ou de vente, PV de mises en service, PV de mises au rebut) est-elle rapprochée au fichier des immobilisations afin de s'assurer de sa comptabilisation ?		
AMORTISSEMENTS		
L'entreprise s'assure-t-elle de la validité des dotations aux amortissements ? (Evaluation)		
Les dotations aux amortissements font-elles l'objet d'une revue de la part du management ?		
Les durées d'amortissement et les méthodes de calcul sont-elles validées et revues régulièrement afin de s'assurer qu'elles sont raisonnables et conformes aux principes comptables généraux ?		
Les amortissements sont-ils contrôlés par une personne indépendante ?		
Les soldes du fichier des immobilisations relatifs aux amortissements sont-ils reportés automatiquement d'un exercice à l'autre et revus régulièrement ?		
L'entreprise s'assure-t-elle que les dotations aux amortissements sont correctement calculées et comptabilisées ? (Evaluation, comptabilisation, présentation)		
Les anomalies dans les amortissements, par rapport aux budgets, sont-elles identifiées, expliquées et corrigées ?		
Les dotations sont-elles calculées au moyen de programmes d'algorithmes standards qui ne requièrent pas le calcul manuellement ?		
Le calcul des dotations est-il vérifié par une personne indépendante ?		
Les soldes du fichier des immobilisations (valeurs brutes et amortissements) sont-ils reportés automatiquement d'un exercice à l'autre, et intègrent-ils les données saisies des acquisitions, cessions et dotations de l'exercice ?		
L'entreprise s'assure-t-elle que les dotations aux amortissements sont comptabilisées sur la bonne période ? (Cut-off, présentation)		
Les dotations aux amortissements font-elles systématiquement l'objet d'une revue pour s'assurer du rattachement sur la bonne période ?		
Toute écriture comptable de sortie d'immobilisation est-elle approuvée par le management ?		
L'entreprise s'assure-t-elle que les sorties d'immobilisations sont comptabilisées sur la bonne période ? (Cut-off, présentation)		
Les +/- values sur sorties des immobilisations sont-elles vérifiées par une personne indépendante ?		

Questions	Oui Non N/A	Observations Ref WP
GESTION DES IMMOBILISATIONS		
Les opérations d'entretien / de maintenance des immobilisations sont-elles régulièrement et correctement enregistrées ? (Comptabilisation, exhaustivité)		
Les opérations d'entretien sont-elles validées avant leur comptabilisation ? Les anomalies sont-elles corrigées ?		
Les calendriers des opérations d'entretien ou de maintenance sont-ils préparés, mis à jour et suivis par le management ? Ces calendriers sont-ils régulièrement rapprochés aux opérations comptabilisées ?		
Les opérations d'entretien sont-elles enregistrées sur des fiches prénumérotées dont la séquence numérique est régulièrement contrôlée ?		
Les calendriers de réépreuve des bouteilles à gaz sont-ils préparés et mis à jour par année de fabrication et par lot ?		
Le respect du calendrier de réépreuve des bouteilles à gaz est-il régulièrement suivi et vérifié par le management ?		
Le centre emplisseur dispose-t-il d'une procédure formalisée pour se conformer aux obligations réglementaires en matière de réépreuve des bouteilles à gaz transitant par lui ?		
La société dispose-t-elle d'une procédure interne permettant d'identifier correctement les opérations d'entretien et de maintenance ayant le caractère d'immobilisation ?		
Toute inscription au registre des opérations de maintenance d'une immobilisation est-elle justifiée par un document provenant d'une source autorisée ?		
Le management revoit-il régulièrement les opérations inscrites au livret d'entretien des immobilisations afin de s'assurer de leur cohérence avec les objectifs définis par la Direction ?		
Les immobilisations sont-elles suffisamment protégées ? (Protection du patrimoine)		
Les immobilisations sont-elles situées dans une zone protégée dont l'accès est limité aux personnes autorisées ?		
Des étiquettes d'identification prénumérotées sont-elles apposées sur les immobilisations lors de leur acquisition ?		
La société dispose-t-elle du personnel de sécurité qui surveille les mouvements d'entrée et de sortie et s'assure que tous les biens sortant de l'entreprise sont accompagnés d'un bon de sortie dûment autorisé et renseigné ?		
Les immobilisations sont-elles correctement couvertes par des assurances ?		
Les montants enregistrés en immobilisations reflètent-ils la situation économique de la société en accord avec les principes comptables approuvés par le management ? (Evaluation, comptabilisation, présentation)		
Les critères de distinction entre charges et immobilisations sont-ils définis et connus par la fonction comptable ?		
Le système de valorisation des immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même est-il en accord avec les principes comptables ?		
Y a-t-il un registre des brevets, marques, licences tenu à jour ?		

Questions	Oui Non N/A	Observations Ref WP
INFORMATION FINANCIERE		
L'information financière est-elle correctement fournie ?		
La société donne-t-elle toute l'information nécessaire pour une bonne présentation en conformité avec les pratiques professionnelles et les obligations légales ?		
Le management revoit-il annuellement les principes comptables relatifs aux immobilisations décrits dans l'ETIC ?		
Le système de calcul des amortissements permet-il de dissocier aisément le montant des amortissements normaux et dérogatoires ?		
MISE A JOUR DU FICHIER DES IMMOBILISATIONS		
La société dispose-t-elle d'un fichier des immobilisations ? (Enregistrement)		
Le fichier des immobilisations est-il tenu en bonne est due forme?		
Le fichier des immobilisations est-il correctement paramétré, de telle sorte que pour chaque enregistrement il y a la nomenclature, la date d'entrée, la valeur, les amortissements de l'exercice et cumulés, la date de retrait, etc ?		
Les enregistrements du fichier des immobilisations sont-ils détaillés par référence d'article ou nomenclature d'inventaire physique ?		
La régularisation des sorties d'immobilisations est-elle individualisée par référence d'article ou nomenclature d'inventaire physique ?		
Les changements effectués sur le fichier d'immobilisations sont-ils tous justifiés ? (Autorisation)		
Le management doit-il obligatoirement approuver toute modification significative du fichier des immobilisations ?		
Toute modification apportée au fichier des immobilisations est-elle justifiée par un document d'une source autorisée ?		
Les changements apportés au paramétrage du fichier des immobilisations sont-ils conservés dans un registre spécifique et protégé ?		
Les destructions des bouteilles à gaz sont-elles appuyées par des PV de destruction dûment validés par un bureau agréé eu égard à la réglementation ?		
Les n° de série des bouteilles détruites sont-ils renseignés dans les PV de destruction et détaillés par marque de bouteille ?		
L'entreprise s'assure-t-elle que les modifications du fichier d'immobilisations sont effectuées correctement ? (Autorisations, valorisation)		
Toutes les modifications apportées au fichier des immobilisations sont-elles éditées, validées et les erreurs constatées corrigées ?		
L'entreprise s'assure-t-elle que les éléments du fichier d'immobilisations sont à tout moment exacts ? (Valorisation, présentation)		
La société dispose-t-elle d'une procédure formalisée et approuvée permettant d'estimer globalement les régularisations comptables requises, si ces dernières s'avèrent coûteuses ou fastidieuses à opérer par immobilisation, notamment dans le cas de mise en réforme du parc des bouteilles à gaz et des immobilisations complexes ?		

II- CYCLE « VENTES – CLIENTS »

Questions	Oui Non N/A	Observations Ref WP
GESTION DES COMMANDES / SUIVI DE L'ENCOURS DES DEPOSITAIRES		
L'entreprise s'assure-t-elle de la solvabilité des clients préalablement à l'acceptation des commandes ?		
Existe-t-il une procédure permettant de fixer les limites maximales de découvert par client? Quelles sont les conditions de fixation du crédit client? Ces limites sont-elles revues régulièrement?		
Si oui, les en-cours clients (factures non réglées, effets à recevoir y compris ceux qui sont escomptés, commandes en cours de livraison) sont-ils suivis et contrôlés avant acceptation des commandes?		
Le service chargé de l'acceptation des commandes est-il régulièrement informé des incidents de paiement? Les retards ou absence de règlements d'un client donné entraînent-ils le blocage de ses commandes?		
Les en-cours clients ainsi que leur solvabilité sont-ils suivis et mis à jour périodiquement ?		
Le service chargé de la gestion des comptes clients édite-il un état de l'encours clients pour la revue par le management ? Si oui, la revue est-elle matérialisée ?		
Existe-il une procédure spécifique pour l'appréciation des risques sur les clients nouvellement admis ?		
Les nouveaux clients font-ils l'objet d'une enquête par le service commercial, notamment l'arrivée d'un dépositaire de chez un confrère ?		
Les commandes urgentes sont-elles traitées conformément à la procédure formelle ou régularisées postérieurement ?		
Les commandes sont-elles approuvées par le management notamment en ce qui concerne les prix et les conditions de vente ?		
Les commandes sont-elles établies d'après les conditions générales de vente et un tarif ? Si oui, ces éléments ont-ils au préalable été approuvés par le management ?		
La société s'assure-t-elle que les éléments de vente (prix, taux de remise) sont correctement paramétrés dans le système de facturation et mis à jour régulièrement ?		
Les commandes faisant l'objet de conditions de vente (prix, remise, délais de paiement) différentes des conditions générales de vente sont-elles soumises à une approbation spécifique? Si oui ces éléments sont-ils systématiquement transmis au management pour les analyses nécessaires ?		
Les conditions de ventes ainsi que les prix des commandes importantes ou inhabituelles sont-ils approuvés par le management?		
Existe-t-il une interface permettant le transfert des données du système de commande vers les systèmes d'expédition et de facturation? Si oui, un examen périodique du correct fonctionnement de l'interface est-il effectué? Le cas échéant, les erreurs identifiées lors des interfaces sont-elles corrigées?		
Les données transférées du système de commandes vers les systèmes d'expédition et de facturation sont-elles cohérentes ? Les contrôles mis en place donnent-ils lieu à la génération d'états permettant d'identifier les écarts. Si oui, les erreurs identifiées sont-elles enregistrées?		

Questions	Oui Non N/A	Observations Ref WP
Toutes les commandes reçues des clients sont-elles traitées et enregistrées ?		
Les clients transmettent-ils automatiquement leurs commandes et/ou annulations de commandes ?		
Si les commandes sont numérotées de façon séquentielle, la comptabilisation est-elle effectuée suivant cette séquence ?		
Les commandes ainsi que les annulations de commandes enregistrées sont-elles confirmées aux clients (matérialisation de l'accord : prix, délais, paiement, références)?		
Les commandes saisies sur le système sont-elles vérifiées ?		
Seules les commandes valides sont traitées et enregistrées ?		
Le management procède-t-il à une revue des états d'analyse des ventes, des créances clients, du coût des ventes, des stocks relatifs aux commandes validées, aux expéditions et aux facturations? Toute transaction inhabituelle est-elle identifiée ? une action corrective est-elle mise en place ?		
FACTURATION – RETOURS DE MARCHANDISES – AVOIRS		
Les factures sont-elles émises sur la base de prix et conditions de vente autorisées ?		
Un rapprochement entre les factures, les commandes valorisées et les documents d'expédition est-il effectué? En cas d'écart, ce dernier est-il soumis à l'approbation du management avant émission de la facture?		
Le système fait-il cohabiter les anciens tarifs avec les nouveaux tarifs? Les commandes et factures sont-elles tarifées en retenant le tarif en vigueur au moment de la commande?		
Les tarifs des produits composés sont-ils automatiquement déterminés d'après le tarif de chacun de ces composants?		
Les factures sont-elles correctement établies et comptabilisées ?		
Les factures et commandes sont-elles automatiquement valorisées par le système, y compris pour les RRRRA?		
La valorisation des factures comptabilisées (y compris les RRRRA) est-elle recalculée de façon indépendante?		
Les factures et avoirs sont-ils édités et validés? Les erreurs ainsi identifiées sont-elles corrigées rapidement?		
Les factures et avoirs entrés dans le système sont-ils contrôlés par une personne indépendante de la saisie ?		
La société suit-elle les prestations annexes à la vente de produit, telles que les réparations, les installations et le transport ?		
La société suit-elle les livraisons non facturées et les facturations non livrées ? Les régularisations comptables requises sont-elles déclenchées ?		
Les avoirs sont-ils correctement calculés et les ajustements qui en découlent correctement comptabilisés ?		
Les avoirs, l'inscription en perte des créances irrécouvrables et autres ajustements sur les comptes clients sont-ils soumis à l'approbation du management?		
Le management surveille-t-il la nature, le volume et le montant des avoirs comptabilisés ainsi que le passage en perte des créances irrécouvrables et autres ajustements sur les comptes clients?		
Les retours de marchandises sont-ils saisis systématiquement (bons de réception prénumérotés ou autres) dès réception? Les motifs de retour sont-ils spécifiés sur les bons? Les informations mentionnées sur les bons de retour sont-elles comparées à l'avoir émis afin de s'assurer qu'il a été émis sur la bonne période et suivant les normes de la société?		

Questions	Oui Non N/A	Observations Ref WP
Les factures et avoirs sont-ils édités et validés? Les erreurs ainsi identifiées sont-elles corrigées rapidement?		
L'émission des avoirs sur retour ou pour cause de réductions commerciales est-elle signalée à la comptabilité sans délai ?		
Tous les biens expédiés donnent-ils lieu à l'émission d'une facture ?		
La société a-t-elle pris ses dispositions pour séparer les fonctions et les tâches incompatibles de livraison, facturation et encaissement ?		
Un rapprochement entre les factures et les commandes valorisées et les documents d'expédition est-il effectué? En cas d'écart, ce dernier est-il soumis à l'approbation du management avant émission de la facture?		
Le management procède-t-il à une revue des états d'analyse des ventes, des créances clients, du coût des ventes, des stocks relatifs aux commandes validées, expéditions et facturation? Toute transaction inhabituelle est-elle identifiée? Et dans ce cas est-ce qu'une action spécifique est mise en place?		
Les expéditions faites aux clients sont-elle enregistrées dans le système? Ces données sont-elles utilisées pour s'assurer que toutes les expéditions sont facturées et toutes les factures enregistrées?		
Existe-il un contrôle indépendant de la séquence numérique des documents d'expédition et des factures ?		
Le service commercial procède-t-il à un rapprochement des quantités livrées par client et par tournée par rapport aux quantités facturées par client ?		
La société procède-t-elle au bouclage des quantités facturées en établissant le bilan matière mensuel pour s'assurer de l'exhaustivité de la facturation et des ventes comptabilisées ?		
Le bilan matière est-il approuvé par le management et cette approbation est-elle formalisée ?		
Les bonis et malis sur livraisons à partir du centre emplisseur et par tournée sont-ils suivis et les taux anormaux sont investigués et expliqués ?		
Le bilan matière fait-il l'objet d'une confrontation avec le stock physique confirmé par le centre emplisseur ?		
Le service commercial s'assure-t-il que les quantités facturées par les confrères ont été refacturées aux clients?		<i>(Enlèvements des dépositaires auprès des confrères)</i>
Une confirmation des stocks en dépôt ou en échange chez les tiers est-elle effectuée fréquemment? Ces confirmations sont-elles rapprochées des stocks comptabilisés ?		
Les livraisons de produit expédiées avant ou après la date d'arrêté comptable sont-elles examinées? Une réconciliation permettant de s'assurer que les factures relatives à ces expéditions ont été comptabilisées sur la bonne période est-elle effectuée?		
Des avoirs sont-ils émis et comptabilisés pour l'ensemble des livraisons de produit retournées ?		
Une procédure spécifique pour l'émission des avoirs a-t-elle été mise en place? Cette procédure est-elle respectée?		
Tous les retours de marchandises sont-ils saisis systématiquement (bons de réception prénumérotés ou autres) dès réception? Les motifs de retour sont-ils spécifiés sur les bons? Les informations mentionnées sur les bons de retour sont-elles comparées à l'avoir émis afin de s'assurer qu'il a été émis sur la bonne période et suivant les normes de la société?		

Questions	Oui Non N/A	Observations Ref WP
Les factures concernent-elles des livraisons effectives ?		
Le service commercial s'assure-t-il de l'absence de double émission de facture ?		
Le service commercial et le service comptable s'assurent-ils de l'absence de double comptabilisation des factures émises ?		
Procède-t-on à un rapprochement entre le chiffre d'affaires du système de facturation, du chiffre d'affaires comptabilisé et des mouvements des comptes clients ? Ce rapprochement est-il régulier et matérialisé ?		
Les annulations des factures et des doubles comptabilisations sont-elles soumises à une autorisation expresse du management ?		
Rapproche-t-on périodiquement le solde de la balance auxiliaire et du compte client collectif ?		
Un rapprochement entre les factures et les commandes valorisées et les documents d'expédition est-il effectué? En cas d'écart, ce dernier est-il soumis à l'approbation du management avant émission de la facture?		
Les factures sont-elles approuvées sur la base d'une comparaison avec les commandes valorisées et les documents d'expédition?		
Des relevés de compte sont-ils envoyés régulièrement aux clients?		
Pour les dépositaires qui ne disposent pas d'une comptabilité fiable ou régulière, a-t-on pris les précautions nécessaires pour confirmer les soldes comptables ?		
Procède-t-on à un rapprochement de l'encours commercial avec les comptes clients ? Ce rapprochement est-il régulier ?		
Les avoirs concernent-ils un retour de marchandises ou une correction effective ?		
Une procédure spécifique pour l'émission des avoirs a-t-elle été mise en place? Cette procédure est-elle respectée?		
Les avoirs comportent-ils une prénumérotation séquentielle? La comptabilisation des avoirs est-elle effectuée d'après cette séquence?		
Toutes les factures émises sont-elles comptabilisées et comptabilisées sur le bon exercice ?		
Les ventes comptabilisées, la marge brute et les recettes diverses sont-elles régulièrement comparées au budget? Ces analyses sont-elles revues par le management et approuvées par ce dernier en cas d'écarts importants?		
Les expéditions faites aux clients sont-elle enregistrées dans le système? Ces données sont-elles utilisées pour s'assurer que toutes les expéditions sont facturées et toutes les factures enregistrées?		
Les marchandises expédiées avant ou après la date d'arrêté comptable sont-elles examinées? Une réconciliation permettant de s'assurer que les factures relatives à ces expéditions ont été comptabilisées sur la bonne période est-elle effectuée?		
Les factures comportent-elles une prénumérotation séquentielle? La comptabilisation des avoirs est-elle faite au vu de la séquence?		
Les avoirs émis sont-ils enregistrés sur la bonne période ?		
Tous les avoirs émis sont-ils comptabilisés ?		
Les avoirs comportent-ils une pré-numérotation séquentielle? La comptabilisation des avoirs est-elle effectuée d'après cette séquence?		
Des relevés de compte sont-ils envoyés régulièrement aux clients?		

Questions	Oui Non N/A	Observations Ref WP
ENCAISSEMENTS		
Les encaissements sont-ils enregistrés correctement ?		
Les ventes au comptant sont-elles comptabilisées suivant le récapitulatif des encaissements? Un double du document attestant du règlement est-il systématiquement remis au client? Le cumul journalier des encaissements correspond-il systématiquement aux sommes remises en banque?		
Les expéditions de marchandises commandées entraînent-elles automatiquement l'émission d'une demande de règlement ?		
Les relevés bancaires sont-ils rapprochés régulièrement à la comptabilité ?		
Des relevés de compte sont-ils envoyés régulièrement aux clients?		
Les encaissements saisis donnent-ils lieu à l'édition d'un listing qui est revu et validé? Si des erreurs sont identifiées sont-elles corrigées rapidement?		
Les encaissements reçus sont-ils séquentiellement numérotés? La séquence des encaissements reçus est-elle enregistrée? Existe-t-il un contrôle permettant de s'assurer de l'enregistrement de toutes les séquences? En cas d'anomalie, une correction est-elle effectuée en cas de séquence non enregistrée?		
Tous les règlements reçus par l'entreprise sont-ils comptabilisés sans délai ?		
Tous les titres de paiements sont-ils remis en banque, sans délai ou au plus tard à leur date d'échéance ?		
Un accusé de réception de règlement est-il remis à chaque client lors de la réception du règlement? Le total de ces accusés de réception correspond-il aux encaissements remis en banque? Ces accusés de réception sont-ils prénumérotés et sont-ils comptabilisés séquentiellement?		
Les relevés bancaires sont-ils rapprochés régulièrement à la comptabilité?		
La société a-t-elle mis en place une procédure de détection et de régularisation des encaissements non identifiés ?		
Les états de rapprochement bancaire sont-ils systématiquement revus pour identifier les impayés et les encaissements non identifiés ?		
Des relevés de compte sont-ils envoyés régulièrement aux clients? A-t-on pris des dispositions particulières pour les clients personnes physiques et les clients qui ne disposent pas de comptabilité fiable ou régulière ?		
L'entreprise s'assure-t-elle que les encaissements sont valides et qu'ils ne sont enregistrés qu'une fois ?		
La séparation des fonctions est-elle suffisante entre les fonctions de facturation, encaissement et enregistrement ?		
La balance âgée des soldes clients est-elle éditée systématiquement et analysée en vue de détecter les soldes anciens ou anormaux ?		
Les escomptes accordés et remises sont-ils correctement calculés et comptabilisés ?		
Les escomptes accordés et remises sont-ils automatiquement calculés par le système sur la base des conditions de vente?		
Le management effectue-t-il une supervision du niveau des escomptes et remises accordés aux clients et comptabilisés?		

Questions	Oui Non N/A	Observations Ref WP
Le recouvrement des créances clients est-il effectué dans les temps?		
Des procédures spécifiques au recouvrement des créances dont les dates d'échéance sont dépassées ont-elles été mises en place par le management? Ces procédures sont-elles respectées et appliquées?		
Les balances âgées sont-elles éditées et analysées fréquemment?		
MISE A JOUR DU FICHER CLIENTS		
S'assure-t-on que seuls des modifications valides sont apportées au fichier client ?		
Le fichier maître des clients est-il revu périodiquement par le management pour s'assurer de sa validité et de sa mise à jour?		
Les modifications enregistrées dans le fichier clients sont-elles comparées aux justificatifs pour s'assurer de leur correct enregistrement?		
Les modifications significatives sur le fichier maître clients sont-elles autorisées par la direction?		
Toutes les modifications valides du fichier clients sont-elles enregistrées et mises en œuvre ? Les modifications du fichier maître clients sont-elles gérées en temps et en heure ?		
Les changements du fichier maître clients demandés sont-ils regroupés avant enregistrement? Ce regroupement est-il revu afin de s'assurer que ces changements sont effectués dans des délais respectables?		
Les demandes de modifications du fichier maître clients sont-elles émises sur des fiches prénumérotées?		
La séquence numérique de ces fiches est-elle enregistrée pour s'assurer que tous les changements demandés sont enregistrés dans les délais impartis?		
S'assure-t-on que les modifications du fichier maître clients sont appropriées ?		
Le fichier maître des clients est-il revu périodiquement par le management pour s'assurer de sa validité et de sa mise à jour?		
Les modifications enregistrées dans le fichier clients sont-elles comparées aux justificatifs pour s'assurer de leur correct enregistrement?		
Le fichier maître clients est-il édité et validé? Les erreurs identifiées sont-elles corrigées en temps et en heures ?		
Les clients qui n'ont pas passé de commandes sur une période prédéfinie, sont-ils revus et identifiés pour annulation par le système, si approprié?		
La politique de provision des comptes clients est-elle correctement mise en place ?		
A-t-on défini une politique claire de provision des créances douteuses, anciennes ou litigieuses ?		
Les contrats de partenariat commercial avec les clients prévoient-ils des garanties au profit de la société ?		
Le contenu des contrats de partenariat liant la société aux clients a-t-il été revu pour s'assurer des garanties existantes avant d'estimer le montant des provisions à comptabiliser ?		
REGLEMENTATION, LEGISLATION FISCALE		
La société a-t-elle mis en place des procédures spécifiques pour respecter les dispositions légales en vigueur, notamment la législation relative aux encaissements au-dessus des seuils fiscalement admis et aux chèques de garantie ?		

ANNEXE 4 :
CANEVAS DE REVUE ANALYTIQUE
ADAPTÉS AU SECTEUR

Tableau 1 : Canevas de validation du CA « butane empli et distribué »
Butane empli au profit des dépositaires des confrères :

	Janv-02	Févr-02	...	Juin-02	Somme	
Quantités vendues :						
Butane empli < 5KG (A)	653	545		580	3 667	Ok état de stock
Butane empli > 5 kG	563	508		423	3 011	Ok état de stock
Prix de structure :						
Prix de vente / T <= 5 KG (B)	3 449	3 585		252		
Prix de vente / T > à 5 KG	3 419	3 555		3 222		
Valorisation en KDH :						
CA < 5 Kg (A*B)	2 251	1 954		1 886	12 607	
CA > 5 Kg	1 927	1 806		1 362	10 276	
					Reconstitué (en KDH)	22 883
					Balance générale (en KDH)	22 883
					Écart (En KDH)	0,10

Butane distribué (Ventes aux dépositaires propres et aux clients directs) :

	Janv-02	Févr-02	...	Juin	Somme	
Quantités vendues :						
butane vrac	511	734		1 031	5 448	Ok état de stock
Butane cond < 5 kg	2 122	1 820		1 865	11 874	Ok état de stock
Butane cond 6KG	690	640		621	4 055	Ok état de stock
Butane cond 12KG	6 884	6 487		5 648	38 930	Ok état de stock
Prix de structure :						
P V / T <= 5 KG	2 432	2 432		2 432		
PV/ T > à 5 KG	2 545	2 545		2 545		
PV en vrac /T	3 619	3 755		3 422		
Valorisation en KDH :						
Vrac	1 849	2 758		3 529	19 611	
< 5 KG	5 161	4 425		4 534	28 872	
> 5 KG	19 275	18 137		15 952	109 384	
					Somme :	157 868
					BG :	156 216
					Écart :	1 652 A
A : L'écart correspond aux remises accordées aux dépositaires						

Tableau 2 : Canevas de comparatif de l'évolution du CA par rapport à l'évolution des prix de reprise**Évolution des prix de reprise durant le premier semestre 2002 :**

	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Moyenne
Chiffre d'affaires comptable :							
1S/2002	2 938	3 071	2 824	2 995	2 995	2 745	2 928
1S/2001	4 546	3 457	3 606	3 268	2 733	3 233	3 474
% variation	-35%	-11%	-22%	-8%	10%	-15%	-16%
Prix de reprise :							
1S/2002							
1S/2001							
% variation	-32%	-10%	-20%	-10%	12%	-18%	-20%

Tableau 3 : Canevas de suivi pluriannuel des taux de remises relatifs au propane vendu

	31.12.2002	31.12.2001	Variation	%
Chiffre d'affaires comptable	251 091	272 917	- 21 826	-8%
Remises aux déposataires	3 492	3 000	492	16%
CA brut	254 583	275 917	- 21 334	-8%
Taux de remise moyen	1,40%	1,10%	0,30%	27%

Tableau 4 : Canevas de validation de la marge comptable « butane »

	janv-02	févr-02	...	juin-02	Somme
Prix de reprise + TIC du mois	2 938	3 071	...	2 745	

Marges par branche d'activité d'après la structure des prix (Formule automatique / Excel) :

Marge vrac (à titre indicatif)	Vrac	651	654	...	647
Marge d'emplissage	< 5 kg	431	434	...	427
	> 5 kg	401	404	...	397
Marge de distribution	< 5 kg	1 035	1 038	...	1 031
	> 5 kg	939	942	...	935

1- Calcul de la marge emplissage quand la société vend aux autres confrères :

	janv-02	févr-02	...	juin-02	Somme	
Qté < 5KG	653	545	...	580	3 667	Ok état de stock
Marge de structure	431	434	...	427		
Marge valorisée	A	281	236	...	248	
Qté > 5 kG	563	508	...	423	3 011	Ok état de stock
Marge de structure	401	404	...	397		
Marge valorisée	B	226	205	...	168	
Marge valorisée	A+B	507	442	...	415	2 786

2- Calcul de la marge de distribution réalisée par le centre emplisseur :

	janv-02	févr-02	...	juin-02	Somme	
Qté < 5KG	1 176	1 026	...	1 034	6 687	Ok état de stock
Marge de structure	1 035	1 038	...	1 031		
Marge valorisée	C	1 217	1 064	...	1 066	
Qté > 5 kG	3 036	2 939	...	2 691	17 853	Ok état de stock
Marge de structure	939	942	...	935		
Marge valorisée	D	2 851	2 768	...	2 515	
Marge valorisée	C+D	4 068	3 832	...	3 581	23 678

3- Calcul de la marge vrac :

	janv-02	févr-02	...	juin-02	Somme	
Qté	511	734	...	1 031	5 448	
Marge de structure	651	654	...	647		
Marge valorisée	E	333	480	...	667	3 544

4- Calcul de la marge lorsque les dépositaires s'approvisionnent chez les confrères :

	janv-02	févr-02	...	juin-02	Somme	
Qté < 5KG	946	794	...	830	5 186	Ok état de stock
Marge de structure	604	604	...	604		
Marge valorisée	F	572	480	...	501	
Qté > 5 kG	4 538	4 189	...	3 578	25 132	Ok état de stock
Marge de structure	538	538	...	538		
Marge valorisée	G	2 441	2 253	...	1 925	
Marge valorisée	F+G	3 013	2 733	...	2 426	16 653

Marge reconstituée brute **A+B+C+D+E+F+G** **46 661** **KDH**

Déduction des remises comptabilisées (dépositaires)	-3 319	Confirmé par la direction commerciale
Factures de transport sur achats	-6 146	Inclus dans le coût d'achat (6111)
Subvention du différentiel de transport nette	7 243	Remboursement net de la provision
Différentiel de transport	545	Transport inscrit en produits accessoires
Rabais sur achats butane distribué	2 790	Remises obtenues des autres centres déduites des achats

Marge comptable théorique

	Somme	47 773	KDH
Marge comptable du butane		47 793	
Écart final		20	Non significatif

Tableau 5 : Canevas de suivi de la marge « propane »

	1S/2002	1S/2001	Variation	% Variation
Coût d'achat du stock	33 135	27 215	5 920	22%
Tonnage vendu	10 675	6 830	3 845	56%
PMP	3 104	3 984	-881	-22%
Prix de vente moyen	4 585	5 100	-515	-10%
Marge	1 481	1 116	366	33%
Taux de marge	32,30%	21,87%	10,43%	48%

Tableau 6 : Canevas de suivi de la formation de la marge comptable globale par activité (Butane/Propane)

	Année N	Année N-1	Variation	
			Valeur	%
Chiffre d'affaires global	A			
Chiffre d'affaires distribution	A1			
Chiffre d'affaires emplissage	A2			
Marge de distribution	M1			
Taux de marge	M1/A1			
Marge d'emplissage	M2			
Taux de marge	M2/A2			
Marge globale	(M1+M2)			
Taux de marge	(M1+M2)/(A1+A2)			

Tableau 7 : Canevas de validation de la péréquation

	charge > 5 KG			Charge > 5 KG			Subvention totale mensuelle
	Tonnage vendu (a)	Taux de CC (b)	Subvention (c)	Tonnage vendu (a)	Taux de CC (b)	Subvention en valeur (c)	
Janv-01	7 401.384	3 054.79	22 610	2 197.788	3 263.91	7 173	29 783
Févr-01	6 077.93	1 942.19	11 805	1 788.12	2 151.31	3 847	15 651
Mars-01	6 736.05	2 094.44	14 108	1 877.69	2 303.56	4 325	18 434
Avr-01	6 063.78	1 749.50	10 609	1 798.33	1 958.62	3 522	14 131
Mai-01	6 142.83	1 203.03	7 390	1 847.65	1 412.15	2 609	9 999
Juin-01	5 563.81	1 713.90	9 536	1 767.69	1 923.02	3 399	12 935
Juil-01	5 729.65	1 932.98	11 075	1 781.88	2 142.10	3 817	14 892
Août-01	6 044.95	1 375.75	8 316	1 905.28	1 584.87	3 020	11 336
Sept-01	5 719.27	943.87	5 398	1 746.42	1 152.99	2 014	7 412
Oct-01	6 658.44	1 737.82	11 571	2 062.97	1 946.94	4 016	15 588
Nov-01	8 232.33	1 835.35	15 109	2 283.12	2 044.47	4 668	19 777
Déc-01	7 932.25	1 383.56	10 975	2 279.03	1 592.68	3 630	14 605
Somme	37 985.79	-	138 502	11 277.276	-	46 040	184 542

3

3

*Péréquation reconstituée***184 542***Total péréquation comptabilisée au CPC***184 584**Ecart - 41.68 *REGULARISATIONS DIVERSES*

% 0% NS

(a) : A confronter avec l'état de stock et les déclarations de la Caisse de Compensation

(b) : D'après la structure des prix mensuelle

(c) : A vérifier avec l'état de déclaration mensuelle des sommes dues par la Caisse de Compensation

3 : Sorties vérifiées sur état de stock et déclarations de la Caisse de Compensation

Tableau 8 : Canevas de validation de la provision de transport en vrac et du remboursement de transport :**Tonnages emplis par le centre emplisseur au profit des dépositaires de la société :**

	J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D	Total
< 5KG	1 062	799	900	725	786	751	677	806	652	755	750	712	9 373 3
> 5 kG	1 005	602	731	688	663	614	596	517	480	560	613	577	7 646 3
	A 17 019												

Tonnages emplis par le centre emplisseur au profit des autres dépositaires (confrères) :

	J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D	Total
< 5KG	1 097	975	1 085	1 002	1 010	1 021	1 010	1 096	997	1 179	1 251	1 278	13 001 3
> 5 kG	2 614	2 274	2 667	2 307	2 359	2 301	2 267	2 481	2 377	2 789	3 372	3 156	30 964 3
	B 43 964												

Tonnage global (somme A + B)	60 984
Différentiel de transport à passer en charge (50 DH * tonnage global) en KDH	3 049 *
Différentiel de transport à passer en produit (232 DH * tonnage global) en KDH	14 148 **

3 : Sorties vérifiées avec état de stock et déclarations de la CC

* : Montant vérifié avec le compte de charge correspondant

** : Montant vérifié avec le compte de produit correspondant

Tableau 9 : Canevas de validation de la marge spéciale

	Butane vrac	Butane conditionné	Propane vrac	Propane conditionné	Total	KDH (30 DH* Tonnage)
Janv-01					10 078	302.33 ∞
Févr-01					8 109	243.28 ∞
Mars-01					8 919	267.58 ∞
Avr-01					8 119	243.58 ∞
Mai-01					8 042	241.26 ∞
Juin-01					7 549	226.46 ∞
Juil-01					7 550	226.49 ∞
Août-01					7 475	224.24 ∞
Sept-01					7 298	218.94 ∞
Oct-01					8 535	256.06 ∞
Nov-01					9 022	270.67 ∞
Déc-01					8 569	257.07 ∞
Total	3	3	3	3		2978
	Marge spéciale calculée en KDH					2 978
	Marge spéciale / CPC en KDH					2 978
	Écart					0

∞ : Déclaration C/C vérifiée

3 : Ventes / État de stock vérifiées

Tableau 10 : Canevas de validation de la revalorisation / dévalorisation

Mois	Stock initial en tonne	Prix de reprise			Impact	
		Mois m-1	Mois m	Variation	Ravalo (+)	Dévalo (-)
Janv-01	1567.793	4 616.09	4 500.24	-115.85		-181 625.68
Févr-01	4744.208	4 500.24	3 410.95	-1 089.29		-5 167 818.33
Mars-01	10723.132	3 410.95	3 560.01	149.06	1 598 390.06	
Avr-01	7511.621	3 560.01	3 222.30	-337.71		-2 536 749.53
Mai-01	5652.363	3 222.30	2 687.28	-535.02		-3 024 127.25
Juin-01	4549.667	2 687.28	3 187.44	500.16	2 275 561.45	
Juil-01	4250.727	3 187.44	3 401.93	214.49	911 738.43	
Août-01	10257.589	3 401.93	2 856.38	-545.55		-5 596 027.68
Sept-01	6197.289	2 856.38	2 433.55	-422.83		-2 620 399.71
Oct-01	1755.963	2 433.55	3 210.86	777.31	1 364 927.60	
Nov-01	7533.884	3 210.86	3 306.35	95.49	719 410.58	
Déc-01	9463.764	3 306.35	2 864.03	- 442.32		-4 186 012.09
Somme					6 870 028.12	-23 312 760.28
Impact net					-16 442 732.16	
Solde / balance générale (en déduction des charges) (*)					-16 442 732.16	
Écart					0	

(*) : Montant vérifié avec les comptes de bilan

Tableau 11 : Canevas de suivi du coût opérationnel des emballages

Evaluation du coût opérationnel des emballages consignés	Année N		Année N-1		Variation	
	Valeur	%	Valeur	%	Valeur	%
Bouteilles et/ou citernes :						
Reprises sur consignations	A					
Frais d'entretien et réparations						
Amortissements						
Leasing						
Réépreuve						
Expertises, contrôles techniques						
Diverses charges						
Coût d'exploitation (Somme)	B					
Produit net	A-B					
Contribution des dépositaires au coût d'exploitation	A/B					
Rentabilité brute globale	(A-B) / K1					

K1 est le capital investi moyen

NB : Par mesure de simplification nous n'avons pas tenu compte des bonis / malis sur déconsignations

Tableau 12 : Canevas de suivi des reprises sur consignations d'emballages
Reprises sur consignations d'un 1/10^{ème} pour l'année 2001 :

Code produit	Type de consignation		Total annuel	Retenue HT	TTC (TVA 7%)
24801040	Bouteilles	3 kgs	54 782 438	5 478 244	5 478 244
24801050	Bouteilles	6 kgs	13 027 138	1 302 714	1 302 714
24801060	Bouteilles	12 kgs	98 852 029	9 885 203	9 885 203
24801070	Bouteilles	35 kgs	7 848 142	784 814	784 814
	Total des bouteilles		174 509 747	17 450 975	17 450 975
24802010	Citernes	1000 Litres	268 800	26 880	26 880
24802011	Citernes	1750 Litres	248 000	24 800	24 800
24802012	Citernes	2280 Litres	315 000	31 500	31 500
24802013	Citernes	3000 Litres	225 000	22 500	22 500
24802014	Citernes	3500 Litres	30 000	3 000	3 000
24802015	Citernes	4300 Litres	114 000	11 400	11 400
24802016	Citernes	5000 Litres	477 000	47 700	47 700
24802017	Citernes	7000 Litres	312 000	31 200	31 200
24802018	Citernes	7450 Litres	0	0	-
24802019	Citernes	1700 Litres	132 000	13 200	13 200
24802020	Citernes	2400 Litres	24 000	2 400	2 400
24802500	Citernes	50000 Litres	1 726 200	172 620	172 620
	Total citernes		3 872 000	387 200	387 200
Total général			178 381 747	17 838 175	17 838 175

a : Montant rapproché au solde du compte 4415 au 31.12.2001

b : Montant vérifié avec l'accroissement du compte reprises sur consignations (actif)

Tableau 13 : Canevas de suivi du coût opérationnel de l'approvisionnement

Evaluation opérationnelle du coût d'approvisionnement (hors transport)	Année N		Année N-1		Variation	
	Valeur	%	Valeur	%	Valeur	%
FOB	A	A/B				
Droits de douane (non récupérables)						
Autres impôts et taxes (non récupérables)						
Fret						
Assurance						
Coulage au transport						
Charges portuaires						
Expertise						
Transit						
Surestaries						
Droits de passage						
Coulage de stockage au port / terminal						
Autres charges						
Commissions bancaires						
Autres frais financiers						
Différences de change (-) ou (+)						
Divers						
Coût d'approvisionnement global	B					
Tonnage acheté (importé et/ou local)						
Coût moyen d'approvisionnement						
Prix de reprise moyen (réglementation)						
Excédent (+) / insuffisance (-)						

Tableau 14 : Canevas de suivi du coût opérationnel de l'emplissage

Evaluation opérationnelle du coût d'emplissage (hors transport)	Année N		Année N-1		Variation	
	Valeur	%	Valeur	%	Valeur	%
Frais du personnel	A	A/B				
Impôts et taxes						
Assurance d'exploitation						
Amortissements :						
Constructions						
Installations techniques						
Installations de stockage						
Matériel						
Autres						
Charges externes :						
Leasing des installations d'emplissage						
Expertises techniques						
Entretien, réparations						
Frais de stockage						
Locations						
Droits de passage						
Autres						
Coulage d'emplissage						
Capsulage des bouteilles						
Consommables (autres que GPL)						
Divers						
Coût financier (1)						
Coût opérationnel	B					
Tonnage empli						
Coût moyen d'emplissage						
Marge d'emplissage réglementaire						
Excédent (+) / insuffisance (-) hors transport						

(1) : Le coût financier comprend les charges financières liées au financement du BFG et du capital investi.

Tableau 15 : Canevas de suivi du coût de transport opérationnel

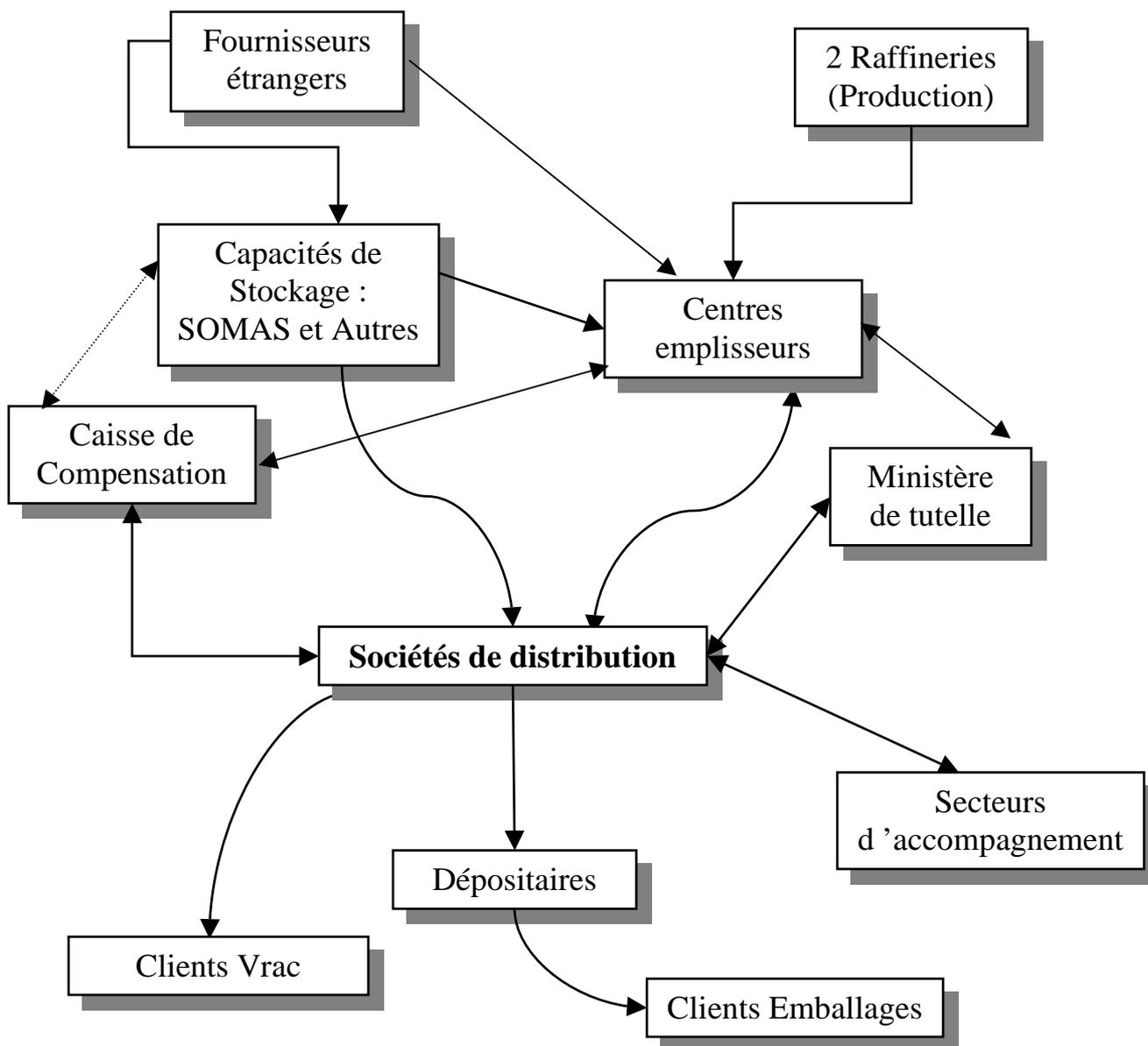
Suivi du coût de transport	Année N		Année N-1		Variation	
	Valeur	%	Valeur	%	Valeur	%
Provision de transport						
Transport effectif (charges supportées)						
Charge totale						
Remboursement de transport						
Excédent (+) / insuffisance (-)						
Tonnage emplis						
Excédent (+) / insuffisance (-) moyenne						

Tableau 16 : Canevas de suivi du coût opérationnel de la distribution

Evaluation opérationnelle du coût de distribution	Année N		Année N-1		Variation	
	Valeur	%	Valeur	%	Valeur	%
Amortissements :	A	A/B				
Installations commerciales (casiers, ...)						
Bouteilles						
Matériel de transport affecté à la distribution						
Autres						
Charges externes :						
Leasing des bouteilles						
Entretien, réparations des bouteilles						
Réépreuve des bouteilles						
Expertises techniques						
Redevances de marques et assimilées						
Transport sur ventes						
Locations diverses						
Autres						
Frais du personnel						
Commissions du réseau de dépositaires						
Rabais, remises et ristournes accordées						
Impôts et taxes						
Assurance						
Consommables (autres que GPL)						
Divers						
Coût financier (1)						
Coût opérationnel de la distribution	B					
Tonnage distribué						
Coût moyen de distribution						
Marge de distribution réglementaire						
Excédent (+) / insuffisance (-)						

(1) : Le coût financier comprend les charges financières liées au financement du BFG, notamment le crédit dépositaires.

ANNEXE 5 : LES OPERATEURS DU GPL AU MAROC



ANNEXE 5 BIS : LES OPERATEURS ET LES MARQUES

Marques des bouteilles (17) :

Société	Marque
Tissir Primagaz	TPZ
Shell	BUTAGAZ
Afriquia Gaz	AFRIQUIA GAZ
Ziz	ZIZ GAZ
Total	TOTAL GAZ
SDBP	SAADA GAZ
SOMASUD	FLEUR GAZ
DIMAGAZ	DIMAGAZ
PETROM	PETROM GAZ
REPSOL MAROC	NATIONAL GAZ
DRAGON GAZ	BUTAFRIC
CMH	AGIPGAZ
NADIGAZ	NADIGAZ
ATLAS SAHARA	SAHARA GAZ
SOMAP GAZ	SOMAPGAZ
BUTSIR MAROC	BUTSIR
SONAMAC	DOUNIA GAZ
VITOGAZ	-
JORFGAZ	-

Centres emplisseurs (NB : 14 dénominations commerciales) :

Salam Gaz
 Tissir Primagaz
 Shell
 Gazafric
 Afriquia Gaz
 Maghreb Gaz
 Ismailia Gaz
 Dimagaz
 Tadla Gaz
 COGEGAZ
 GAZBER
 AB GAZ
 OUARGAZ
 ATLASSAHAR
 JORF GAZ (absorbé en 2001)
 MATAGAZ (absorbé en 1999)

ANNEXE 5 TER : CARACTERISTIQUES DES GPL

Caractéristiques techniques	Méthane	Éthylène	Ethane	Propylène	Propane	Iso-butane	Butane	Butane
Formule chimique	CH ₄	C ₂ H ₄	C ₂ H ₆	C ₃ H ₆	C ₃ H ₈	C ₄ H ₁₀	C ₄ H ₈	C ₄ H ₁₀
Tension de vapeur à 10°C(kg/cm ²)	370	45	32	7,7	6,2	1,3	1,7	1,5
Point d'ébullition à 760 mm Hg (°C)	-161,5	-103,7	- 88,5	- 47,7	- 42	- 11,7	- 6,2	- 0,5
Poids spécifique en kg/litre	0,3		0,37	0,52	0,51	0,56	0,6	0,58
Litres de gaz obtenus à partir d'un litre de liquide	443	333,7	294,3	283,5	272,7	229,3	252,9	237,8
Poids spécifique du gaz à 15°C 760mm/Hg en kg/m ₃	0,677	1,18	1,27	1,77	1,86	2,45	2,37	2,45
Pouvoir calorifique supérieur (kcal/kg)	13 288	12 028	12 417	11 700	11 980	11 828	11 589	11 586
Kg d'air comburant par kg de gaz	17,4	15	16,2	15	15,8	15,6	15	15,6
Nombre d'octane (Motor Method)	120	76	99	83	96	97	84	89

Le GPL est un mélange d'hydrocarbures ayant un poids moléculaire peu élevé avec trois ou quatre atomes de carbone, c'est-à-dire propane, propylène, n-butane, isobutane, butènes, dans des proportions variables.

La fabrication de ce carburant est dérivée du traitement du brut dans les raffineries et de la séparation (dégazage) du gaz naturel (méthane- éthane). Les GPL peuvent aussi contenir de faibles quantités de méthane, d'éthylène, de pentane et de pentènes et, exceptionnellement, d'hydrocarbures tels que le butadiène, l'acétylène et le méthylacétylène. Ces derniers hydrocarbures sont présents uniquement en tant que sous-produits de la production d'oléfines à usage pétro-chimique (steam cracking). Outre les hydrocarbures, on trouvera aussi parfois des composés sulfurés (mercaptans et alkyles-sulfures) en quantité extrêmement faible, mais qui ont une certaine importance en ce qui concerne la corrosivité du produit.

Les GPL sont des gaz facilement liquéfiables à la température ambiante sous une faible pression (4-18 atmosphères). Cette particularité permet un stockage et un transport plus simples que pour les gaz non condensables tels que le méthane, l'éthane, l'éthylène, qui exigent des pressions très élevées pour pouvoir être liquéfiés à la température ambiante.

Les GPL raffinés sont en général presque inodores et extrêmement inflammables, étant donné leur grande volatilité. Ils peuvent donner, au contact de l'air, des mélanges explosifs. Pour mieux les reconnaître ou détecter d'éventuelles fuites, on leur donne une odeur particulière au moyen de substances appropriées (mercaptans).

Les GPL ne sont pas vraiment toxiques : ils présentent tout au plus un léger pouvoir anesthésiant, s'ils sont inhalés longuement et peuvent provoquer des migraines et des maux d'estomac. Le GPL, lorsqu'il se répand sous sa forme liquide, hors d'un container sous pression, s'évapore en produisant du froid : au contact de la peau, il provoque des brûlures caractéristiques appelées "brûlures froides". Les particularités physico-chimiques des GPL (courbe de distillation, tension de vapeur, poids spécifique, pouvoir calorifique, rendement dans les moteurs, etc.) dépendent de leur teneur en divers hydrocarbures.

Les produits du commerce sont très différents les uns des autres. En outre, leur tension de vapeur, leur poids spécifique et leurs propriétés antidétonantes sont très sensibles aux variations de la température ambiante. Les méthodes de calcul du nombre d'octane sont récentes (moteur ASTM-CFR dans des conditions de fonctionnement, Motor Method Norme, ASTM D 2623).

**ANNEXE 6 : EXEMPLE DE STRUCTURE DES PRIX
(MOIS DE DECEMBRE 2001 EN DH / TONNE) BUTANE CONDITIONNE**

	CHARGES > A 5 KG	CHARGES < A 5KG
EMPLISSAGE :		
1- PRIX DE REPRISE, HORS TAXES	2 864,03	2 892,32
2- T I C	46,00	46,00
3- T V A (7% de 1+2)	203,70	205,68
4- SOUS TOTAL (1+2+3)	3 113,73	3 144,00
5- COULAGE EMBLISSEMENT(2% de 4)	62,27	62,88
6- MARGE ET FRAIS D'EMPLISSAGE	318,00	318,00
7- MARGE "SPECIALE" POUR FINANCEMENT DES STOCKS (a)	30,00	30,00
8- PROVISION DE TRANSPORT EN VRAC	50,00	50,00
9- CAPSULAGE BOUTEILLES	20,00	50,00
10- T V A (7% de 5 à 9)	33,62	35,76
11- PRIX DE VENTE AUX SOCIETES DE DISTRIBUTION	3 627,62	3 690,64
DISTRIBUTION :		
12- PRIX D'ACHAT AUX CENTRES EMBLISSEURS	3 627,62	3 690,64
13- FRAIS ET MARGE "SOCIETES DE DISTRIBUTION"	538,00	604,00
14- FRAIS ET MARGE "DEPOSITAIRES"	387,50	450,00
	4 553,12	4 744,64
A DEDUIRE T V A (3+10)	237,32	241,44
	4 315,80	4 503,20
15- SOLDE CAISSE DE COMPENSATION	-1 412,46	-1 621,58
16- PRIX DE VENTE EN GROS, HORS T V A	2 932,24	2 881,62
17- T V A (7% DE 16)	205,26	201,71
18- PRIX DE VENTE EN GROS T V A COMPRISE	3 137,50	3 083,33
19- MARGE "DETAILLANTS"	195,83	250,00
20- PRIX DE VENTE AU DETAIL (PRIX DE BASE)	3 333,33	3 333,33

(b) (c)

(a) Somme collectée par les centres embliisseurs et à inscrire au passif de leur bilan comme dette à long terme vis-à-vis de la caisse de compensation.

(b) Soit 40 Dh par charge de 12 Kg en zone 0; 41,34 DH en zone I; 43,96 en zone II et 44,44 en zone III, 44 en zone III.

(c) Soit 10 Dh par charge de 3 Kg en zone 0; 10,34 DH en zone I; 10,99 en zone II et 11,11 en zone III

**ANNEXE 6 BIS : MARGES RÉGLEMENTAIRES RELATIVES AUX VENTES
DE CHARGES > 5 KG (DECEMBRE 2001)**

	Emplissage confrères	Emplissage dépositaires	Refacturation aux dépositaires
EMPLISSAGE :			
1- PRIX DE REPRISE, HORS TAXES	2 864,03	2 864,03	-
2- T I C	46,00	46,00	-
3- T V A (7% de 1+2)	203,70	203,70	-
4- SOUS TOTAL (1+2+3)	3 113,73	3 113,73	-
5- COULAGE EMBLISSAGE(2% de 4)	62,27	62,27	-
6- MARGE ET FRAIS D'EMPLISSAGE	318,00	318,00	-
7- MARGE "SPECIALE"	30,00	30,00	-
8- PROVISION DE TRANSPORT EN VRAC	50,00	50,00	-
9- CAPSULAGE BOUTEILLES	20,00	20,00	-
10- T V A (7% de 5 à 9)	33,62	33,62	-
11- PRIX DE VENTE AUX STES DE DISTRIBUTION	3 627,62	3 627,62	-
DISTRIBUTION :			
12- PRIX D'ACHAT AUX CENTRES EMBLISSEURS	-	3 627,62	3 627,62
13- FRAIS ET MARGE "STES DE DISTRIBUTION"	-	538,00	538,00
14- FRAIS ET MARGE "DEPOSITAIRES"	-	387,50	387,50
	-	4 553,12	4 553,12
A DEDUIRE T V A (3+10)	-	237,32	237,32
	-	4 315,80	4 315,80
15- SOLDE CAISSE DE COMPENSATION	-	-1 412,46	-1 412,46
16- PRIX DE VENTE EN GROS, HORS T V A	-	2 932,24	2 932,24
17- T V A (7% DE 16)	-	205,26	205,26
18- PRIX DE VENTE EN GROS T V A COMPRISE	-	3 137,50	3 137,50
19- MARGE "DETAILLANTS"	-	195,83	195,83
20- PRIX DE VENTE AU DETAIL (PRIX DE BASE)	-	3 333,33	3 333,33
Marge de la société de distribution HT	400,27	918,27	538,00

ANNEXE 6 TER : LA NOUVELLE STRUCTURE DES PRIX

ANNEXE 7 : TEXTE DE BASE DE LA MARGE SPECIALE POUR LE FINANCEMENT DES STOCKS DE SÉCURITÉ

Bulletin officiel n° 3588 du 4 chaoual 1401 (5 août 1981)

Arrêté du ministre de l'énergie et des mines n° 484-81 du 20 rejeb 1401 (25 mai 1981) relatif aux conditions d'utilisation de la marge spéciale pour le financement des stocks de sécurité en combustibles liquides et gazeux.

Le Ministre de l'Energie et des Mines,

Vu le décret n° 2-72-536 du 12 chaabane 1392 (21 septembre 1972) portant délégation de pouvoirs au ministre chargé des mines pour la fixation des prix des produits énergétiques ;

Vu l'arrêté du ministre de l'énergie et des mines n° 180-80 du 16 safar 1400 (5 janvier 1980) relatif à la fixation des prix de vente des combustibles liquides et gazeux ;

Vu l'arrêté du ministre de l'énergie et des mines n° 483-81 du 20 rejeb 1401 (25 mai 1981) relatif à la revalorisation et la dévalorisation des stocks de sécurité des produits pétroliers ;

Arrête :

Article Premier : Les repreneurs en raffinerie doivent faire figurer le produit de la marge spéciale prévue par l'arrêté susvisé n° 180-80 du 16 safar 1400 (5 janvier 1980) au passif de leur bilan, dans un compte de dette à long terme au profit de la Caisse de compensation intitulé marge spéciale pour le financement des stocks de sécurité.

Article 2 : La marge spéciale doit être affectée exclusivement au financement des stocks de sécurité en combustibles liquides et gazeux.

Article 3 : Les repreneurs en raffinerie qui n'adhèrent pas à la convention relative au financement des stocks de sécurité en combustibles liquides et gazeux annexée au présent arrêté, dans un délai de 3 mois à compter de la date de publication dudit arrêté, doivent verser à la caisse de compensation la totalité du montant de la marge spéciale collectée par eux jusqu'à ce jour.

Ils devront également verser à ladite caisse, à la fin de chaque mois, le montant de la marge spéciale collectée par eux pendant ce mois.

Article 4 : Le présent arrêté sera publié au Bulletin officiel.

Rabat. le 20 rejeb 1401 (25 mai 1981).Moussa Saadi.

Le Premier ministre, Maati Bouabid.

ANNEXE 7 BIS : CONVENTION RELATIVE AU FINANCEMENT DES STOCKS DE SECURITE EN COMBUSTIBLES LIQUIDES ET GAZEUX (EXTRAIT)**Article 2**

La marge spéciale est constatée au moment de la mise à la consommation des produits pétroliers. Les constatations comptables de la marge spéciale se font en débitant le compte des charges d'exploitation par le crédit du compte de la dette à long terme envers la Caisse de compensation intitulé marge spéciale pour le financement des stocks de sécurité par abréviation marge spéciale.

Article 7

Sous réserve des stipulations des articles 8 et 9 ci-dessous, lorsque la valeur des stocks de sécurité détenus par un repreneur en raffinerie est inférieure aux montants cumulés de la valeur initiale des stocks, de la revalorisation des stocks et de la marge spéciale, la différence est immédiatement exigible, et doit être versée à la Caisse de compensation.

Article 9

Dans le cas où la différence de valeur visée à l'article 7 ci-dessus est due à un destockage effectué sur instruction écrite du ministre chargé de l'énergie, cette différence de valeur n'est pas versée à la Caisse de compensation pour permettre aux repreneurs de reconstituer leurs stocks selon les directives de l'autorité précitée.

Article 12

En cas d'infraction à la présente convention et sans préjudice des sanctions prévues par la législation en vigueur en la matière, applicables le cas échéant, le ministre chargé de l'énergie peut exiger le versement immédiat d'une partie ou de la totalité du montant de la marge spéciale à la Caisse de compensation.

ANNEXE 8 : TEXTE DE BASE DE LA REVALORISATION-DEVALORISATION DES STOCKS DE BUTANE (EXTRAIT)

Arrêté du ministre de l'énergie et des mines n° 483-81 du 20 rejeb 1401 (25 mai 1981)
relatif à la revalorisation et à la dévalorisation des stocks des produits pétroliers.

Le Ministre de l'Energie et des Mines,

Arrête :

Article Premier : Les repreneurs en raffinerie doivent faire figurer dans leur comptabilité les stocks sous-douane des produits pétroliers au prix de reprise en vigueur.

On entend par stocks sous-douanes les stocks non encore admis en libre pratique au sens du paragraphe e) de l'article premier du code des douanes et impôts indirects approuvé par le dahir portant loi n° 1-77-339 du 25 chaoual 1397 (9 octobre 1977).

Article 2 : En cas d'augmentation des prix de reprise, la différence entre la valeur des stocks sous-douane calculée au prix de reprise en vigueur et celle calculée au prix de reprise antérieur est appelée revalorisation des stocks .

En cas de diminution des prix de reprise, cette différence de valeur est appelée dévalorisation des stocks .

Article 3 : Les repreneurs en raffinerie doivent constater la revalorisation des stocks, au passif de leur bilan, dans un compte de provision intitulé provision « Caisse de compensation : revalorisation des stocks ».

En cas de dévalorisation des stocks, ce compte provision est débité du montant de ladite dévalorisation.

ANNEXE 8 BIS : CONDITIONS GENERALES RELATIVES A LA REVALORISATION ET A LA DEVALORISATION DES STOCKS (EXTRAIT)

Article premier

La revalorisation et la dévalorisation des stocks sont constatées au moment du changement des prix de reprise.

Article 2

Les repreneurs en raffinerie établiront, à chaque changement des prix de reprise un état récapitulatif des provisions pour revalorisation et pour dévalorisation des stocks figurant au passif de leur bilan. Cet état récapitulatif sera remis au ministère chargé de l'énergie au plus tard un mois après la date du changement des prix de reprise.

Article 5

Sous réserve des stipulations de l'article 6 ci-dessous, lorsque la valeur des stocks de sécurité détenus par un repreneur en raffinerie est inférieure à la valeur initiale des stocks augmentée du montant des revalorisations, la différence de valeur est immédiatement exigible et doit être versée à la Caisse de compensation.

Article 6

Dans le cas où la différence de valeur visée à l'article 5 ci-dessus est due à un destockage effectué sur instructions écrites du ministre chargé de l'énergie, cette différence n'est pas versée à Caisse de compensation, pour permettre aux repreneurs de reconstituer leurs stocks selon les directives de l'autorité précitée.

**ANNEXE 9 : LETTRE MINISTERIELLE DU 8 MAI 1996 RELATIVE A LA
REGULARISATION DE LA VALEUR DU STOCK IMPORTE
TRANSITANT PAR LA SOMAS**

**ANNEXE 10 : MODELE DE LETTRE DE CIRCULARISATION
DE LA CAISSE DE COMPENSATION**

(ENTETE de la société)

Casablanca, le ** février N+1

Monsieur le Directeur
de la Caisse de Compensation

Adresse *****

Messieurs,

Dans le cadre de l'examen des comptes de la société ***** au titre de l'exercice clos le 31 décembre N, et à la demande de nos commissaires aux comptes, (dénomination + coordonnées), nous vous serions reconnaissants de bien vouloir leur transmettre à l'adresse suivante : ***** (ou) au fax *****, un état récapitulatif de la situation de la Société auprès de la Caisse de Compensation au 31 décembre N, en indiquant notamment les renseignements :

Sommes dues par la Caisse de Compensation au titre des subventions de produit non encore débloquées (importation, remboursement de transport, péréquation et autres) ;

Subventions débloquées ou notifiées durant l'année N et l'année N+1 ;

Sommes dues par la Société au profit de la Caisse, notamment la la marge spéciale et la provision de transport ;

Situation de la Société au titre de la revalorisation et dévalorisation des stocks ;

Autres sommes mises à la charge de la société, pénalités ou amendes déduites des subventions ;

Enfin, toutes informations qui selon vous mériteraient d'être mentionnées, en particulier celles liés à la conformité à la réglementation, notamment l'obligation du stock de sécurité.

Nous vous prions de croire, Messieurs, en l'expression de nos sentiments distingués.

Le Directeur Financier
Société *****

ANNEXE 11 : REGLEMENTATION DES BOUTEILLES A GAZ (EXTRAIT)

Arrêté du ministre l'énergie et des mines n° 181-80 du 18 safar 1400 (7 janvier 1980) modifiant l'arrêté du 20 jourmada I 1374 (14 janvier 1955) fixant certaines modalités d'application du dahir du 18 jourmada I 1374 (12 janvier 1985) portant règlement sur les appareils à pression de gaz.

Le Ministre de l'Energie et des Mines,

Titre III : Dispositions Spéciales aux Récipients Chargés de Butane

Article 15. - L'emplissage des récipients dits bouteilles 13 kg est limité à une charge de 12 kg.

Article 16. - Les récipients définis à l'article 15 ci-dessus doivent subir des réépreuves obligatoires à compter de leur date de fabrication :

1re réépreuve	à la 4e année ;
2e réépreuve	à la 7e année ;
3e réépreuve	à la 10e année ;
4e réépreuve	à la 13e année ;
5e réépreuve	à la 16e année ;
6e réépreuve	à la 19e année ;
7e réépreuve	à la 21e année ;
8e réépreuve	à la 23e année.

Au-delà de la 25e année, les récipients ne peuvent plus servir et doivent être réformés.

Article 17. - Les récipients dits bouteilles 3 kg Sont dorénavant soumis à une épreuve obligatoire après fabrication, puis à des réépreuves obligatoires conformément au calendrier ci-après à compter de leur date de fabrication :

1re réépreuve	à la 10e année ;
2e réépreuve	à la 20e année ;
3e réépreuve	à la 25e année.

Au-delà de la 30e année, les récipients ne peuvent plus servir et doivent être réformés.

Article 19. - Les réépreuves obligatoires s'effectuent dans les centres emplisseurs soit en présence d'un agent délégué à cet effet par le ministère de l'énergie et des mines, soit en présence d'un inspecteur appartenant à un organisme de contrôle agréé par la même autorité, qui doit poinçonner et apposer la date de réépreuve de façon lisible et permanente sur chaque récipient.

La destruction est effectuée en présence de l'un des agents visés à l'article 19.

Article 24. - Les centres emplisseurs doivent adresser mensuellement au directeur de l'énergie les statistiques suivantes, par propriétaire et par type de récipient :

- Nombre de récipients emplis ;
- Nombre de récipients réévalués ;
- Nombre de récipients réformés.

Article 25. - Les procès-verbaux de constatation de réépreuve et de destruction des récipients réformés, établis par les organismes de contrôle doivent être contresignés par le directeur de l'énergie ou par toute personne déléguée par lui

**ANNEXE 12 : TEXTE DE BASE DE L'OBLIGATION DU STOCK DE SECURITE
(EXTRAIT)**

Arrêté du ministre du commerce, de l'industrie, des mines et de la marine marchande n° 393-76 du 27 safar 1397 (17 février 1977) relatif aux stocks de sécurité des produits pétroliers.

Article 2 : Les repreneurs en raffineries sont tenus de constituer et de conserver un stock de sécurité égal :

b) pour les centres emplisseurs à deux fois et demi la moyenne mensuelle des emplissages livrés sur le marché intérieur.

Article 3 : En plus de leurs capacités de stockage implantées dans les ports et dans les grands centres de consommation, les repreneurs sont tenus de disposer de capacités de stockage suffisantes pour pouvoir :

Article 4 : Les repreneurs en raffinerie ne peuvent entamer leurs stocks de sécurité qu'avec l'autorisation du directeur des mines, de la géologie et de l'énergie.

Article 5 : Les moyennes mensuelles mentionnées aux articles 1, 2 et 3 ci-dessus sont calculées par la direction des mines, de la géologie et de l'énergie et communiquées aux intéressés dans les conditions suivantes :

Pour les gaz de pétrole liquéfiés les moyennes mensuelles sont calculées, annuellement, sur les ventes réalisées entre le 1er avril de l'année écoulée et le 31 mars de l'année en cours et communiquées aux centres emplisseurs avant le 1er juillet de l'année en cours.

Article 6 : Pour les seuls stocks de sécurité constitués en totalité et répartis dans les conditions prévues par l'article 3, les repreneurs percevront, par produit stocké, une ristourne mensuelle égale à 0,7% de la valeur de ces stocks de sécurité. La valeur à retenir pour le calcul de ces ristournes est le montant des prix de reprise en vigueur de chacun des produits considérés.

Aucune ristourne ne sera accordée pour les quantités qui viendraient en dépassement de l'obligation de stockage. Le calcul du montant des ristournes sera fait sur la base des stocks indiqués sur la déclaration prévue à l'article 10 du décret n° 2-72-513 du 3 rebia I 1393 (7 avril 1973) susvisé.

ANNEXE 13 : MÉTHODOLOGIE D'INVENTAIRE PHYSIQUE DES GPL

1- Formules de base :

Poids total du GPL = Vrac (Sphère + Cigares et assimilés) + Conditionné (Bouteilles entreposées)

Poids vrac = Poids liquide (Bas de la sphère) + Poids gazeux (Haut de la sphère)

Poids liquide = Volume liquide (*Jauge à l'instant t*) * Densité corrigée

Poids gazeux = Volume gaz (*Jauge t*) * Pression à 15°C/1000*(Pression t+1)

Densité corrigée = Densité à 15°C + [(15 - Température lue) * 1,16/1000]

Densité à 15 °C (*Sur la base de l'échantillon du laboratoire testé à l'entrée du produit en stock*)

= Densité lue - [(15 - Température lue) * 1,16/1000]

Température lue °C = (Température Firelight - 32)/1,80

Pour le gaz on retient la température / jauge du haut de la sphère

Pour le liquide on retient la température / jauge du bas de la sphère

2- Exemple de conversion du volume en m³ au poids en tonne :

Données de la sphère	Propane	Commentaires
Heure prélèvement	8h55	
Hauteur m	1,287	Lecture de jauge à l'instant t
Température °C	16	Jauge bas de la sphère
Température °C	15,5	Jauge haut de la sphère
Pression	6,9	Lecture de jauge à l'instant t
Densité à 15°C	0,505	Échantillon testé lors de l'entrée du produit en stock
Densité corrigée	0,5038	=0,505+[(15-16)*1,16/1000]
Capacité 100% m ³	1202,299	
Volume liquide m ³	40,563	Vérifié avec la table de conversion agréée par le ministère de l'énergie par règle de 3
Volume gaz en m ³	1161,736	= Capacité 100% – Volume du liquide
Poids liquide en tonne	20,437	=40,563*0,5038
Poids gaz en tonne	22,413	=1161,736*2,44207/1000*(6,9+1) (2,44207 est la pression à 15°C)
Poids total en tonne	42,850	

LEXIQUE

Bilan matière : Mécanisme de vérification des mouvements de stock permettant de s'assurer de la maîtrise et de la cohérence des flux d'entrée et de sortie. La technique consiste à s'assurer de l'équation suivante : Stock initial + Entrées (achats, transferts, ...) – Sorties (ventes, transferts, ...) = Stock final théorique. Le bilan matière permet également de s'assurer de l'exhaustivité du chiffre d'affaires comptable.

Bonis – malis : Pertes et gains sur les tonnages de produit achetés, transférés stockés et vendus. La société a intérêt à suivre les taux de bonis et malis pour s'assurer de la maîtrise du circuit d'achat, de stockage de transfert et de vente ainsi que l'absence de flux non autorisés (pertes d'actifs).

Butane conditionné : Butane mis en bouteille à gaz par les centres emplisseurs et destiné à la vente au détail.

Butane vrac : Butane emplis dans des citernes et des réservoirs et destiné aux industriels, aux confères.

Caisse de Compensation : Organisme de régularisation des prix de vente des produits subventionnés visant à maintenir la stabilité des prix de vente sur le marché national.

Centre emplisseur : Établissement d'achat et de stockage de GPL pour la revente sous la forme de produit conditionné ou vrac.

Déconsignation : Retour définitif de l'emballage consigné.

Dépositaire – grossiste : Gérant de l'établissement d'entreposage des bouteilles de GPL. Un dépositaire ne représente qu'une seule marque.

Distribution : Branche d'activité qui consiste à vendre le butane sous forme de produit conditionné dans des bouteilles à gaz. La société qui commercialise la marque de bouteille n'a droit qu'à la marge réglementaire pour la distribution du produit dans les bouteilles.

Emplissage : Branche d'activité consistant à commercialiser les GPL sous forme vrac ou conditionné dans les bouteilles à gaz des marques des confrères.

Le management : Terme désignant les gestionnaires au sein de la société et les personnes habilitées à prendre la décision et contrôler les opérations.

Prix de reprise : Prix d'achat du produit aux raffineries locales.

Réépreuve des bouteilles : Opération technique consistant à soumettre les bouteilles à gaz à une pression fixée par les textes réglementaires, dans le but de s'assurer de la résistance de la bouteille. Ce test est effectué dans les centres emplisseurs en présence d'un organisme de contrôle technique agréé par l'Etat.

Repreneur en raffinerie : Acheteur de produit à la raffinerie. Les repreneurs en raffinerie sont tenus de disposer des investissements nécessaires pour l'approvisionnement, le transport, le stockage, le transfert et la vente du produit.

Revalo – dévalo : Mécanisme de correction de la valeur des stocks de GPL en fonction de l'évolution des prix de reprise. En cas de hausse des prix de reprise il s'agira de revalorisation des stocks, dans le cas contraire il s'agira de dévalorisation.

Stock de sécurité : Stock minimum de produit à détenir par les sociétés en vertu de la réglementation en vigueur.

Structure des prix : Grille des prix de produits pétroliers instaurée par l'autorité de tutelle et mise à jour régulièrement, pour respecter les prix de vente et les marges.

Test de cut-off : Test de séparation des exercices.

Tests de détail : Il s'agit des contrôles substantifs permettant de s'assurer notamment de la réalité et l'exactitude des opérations et des soldes. En général, les tests de détail permettent de confirmer la revue analytique des comptes et la validation des soldes par des sondages sur les pièces et les soldes.

BIBLIOGRAPHIE
&
DOCUMENTATION

1- Ouvrages et références de base :

- « Petroleum Accounting : Principales, Procedures & Issues », 5th Edition, © 2000. Ouvrage de référence PricewaterhouseCoopers, relatif à la comptabilité pétrolière et aux problèmes comptables, de procédures de contrôle interne et de reporting des sociétés de recherche, exploration, production, raffinage et distribution des hydrocarbures (1102 pages). Ouvrage publié en partenariat avec le « Professional Development Institute, Denton, Texas ». Co-auteurs : Dennis R. Jennings, CPA (GRMS Partner responsible for PricewaterhouseCoopers'Global Enregy and Mining Group, 30 ans d'expérience professionnelle et de formation universitaire et professionnelle), Joseph B. Feiten, CPA (Director in the Global Energy and Mining Group of PricewaterhouseCoopers, auteur notamment de plusieurs revues et journaux spécialisés dans l'activité, l'audit et la comptabilité des sociétés pétrolières), Horace R. Brock, CPA (Director of Oil and Gas Programs and Director of the International Oil and Gas Accounting and Financial Management School of the Professional Development School aux USA).
- « Emballage de gaz pétrole liquéfiés : une gestion administrative, juridique, comptable complexes pour les entreprises de distribution de GPL », Delboe André, mémoire d'expertise comptable soutenu en session de mai – juin 1993 en France, 127 pages.
- « Exploitation des stations-services, postes officiels des compagnies pétrolières : l'intervention de l'expert-comptable », Bonniol Jean-Jacques, mémoire d'expertise comptable soutenu en session de mai – juin 1991 en France, 177 pages.
- « Plan comptable professionnel des industries du raffinage et de la distribution des hydrocarbures », Conseil National de la Comptabilité de France, avis de conformité n° 30 du 12 mars 1984.
- Code Général de la Normalisation Comptable.
- Mémento comptable Francis Lefebvre 2002.
- Manuel des normes d'audit légal et contractuel au Maroc.
- « L'essentiel des US GAAP : Comptabilité américaine, comparaison avec les référentiels IASC et français », 2^{ème} édition, publications MAZARS & GUERARD, Yves BERNHEIM, décembre 1999, 352 pages.
- « Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit », Robert OBERT, éditions DUNOD, Paris 1994, 307 pages.
- « Comptabilité internationale », auteurs : Bernard RAFFOURNIER, Axel HALLER et Peter WALTON, éditions Vuibert, 1997, 552 pages.

- « L'audit des immobilisations corporelles des opérateurs de réseaux de télécommunications : Les diligences à accomplir par le réviseur », mémoire d'expertise comptable soutenu en France en novembre 1999, Saidoux Eric, 145 pages.
- « Normes internationales d'audit », IFAC Handbook 1998.
- Normes comptables internationales, version électronique CD-ROM COMPERIO PricewaterhouseCoopers juin 2002.
- Manuel d'audit technique de référence PricewaterhouseCoopers.
- Mémento comptable marocain : EDITIONS MASNAOUI.
- BCF 1-2/02 : « Spécial provisions pour risques et charges, nouvelles règles sur les passifs, règlement CRC n° 2000-06, avis CNC n° 00-01 », éditions Francis LEVEBVRE, janvier – février 2002.
- Règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques en France.

2- Documentation et études spécialisées :

- « Etude sur la structure tarifaire et fiscale du gaz butane au Maroc », ERNST & YOUNG, février – mars 2002, 72 pages.
- Extrait de la Note interne des sociétés gazières du GPM 2002 : Eléments de réflexion sur la proposition de la Commission Interministérielle de réforme tarifaire du secteur de la distribution des GPL au Maroc.
- « Drilling deeper : Managing value and reporting in the petroleum industry » : Etude spécialisée publiée en 2002 par PricewaterhouseCoopers, Groupe Industries pétrolières, énergie et mines, relative à l'amélioration de la communication financière dans les industries pétrolières suite aux scandales financiers qu'a connus l'économie américaine (32 pages).
- Synthèse du travail du « Groupe technique Réseau 2010 » sur la réforme de la péréquation tarifaire en France (1994), 17 pages.
- « Livre vert : Vers une stratégie européenne de sécurité d'approvisionnement énergétique », Commission européenne, 29 novembre 2001, 118 pages.
- « Rapport final de la Commission européenne au Conseil et au Parlement européen sur le livre vert », 2002, 36 pages.

- « Les subventions alimentaires : est-ce le pire ou le moins mauvais système pour lutter contre la pauvreté ? », rapport de synthèse de la 2^{ème} séance des débats sur la pauvreté dans le monde arabe, 12 mars 2002, présentation de M. Najib AKESBI, Fondation Abderrahim BOUABID, 8 pages.
- « La modernisation du service public du gaz » : Extrait des Notes bleues de Bercy, n°190, du 1er au 15 septembre 2000, article électronique rédigé à partir des éléments communiqués par la Direction du Gaz, de l'Electricité et du charbon (DIGEC), de la Direction Générale de l'Énergie et des Matières premières (DGEMP), ministère de l'économie, des Finances et de l'Industrie (France), 05 avril 2001.

3- Études de cas (dossiers de travail des missions d'audit) :

Afriquia gaz (1998, 1999, 2000, 2001, 2002), Shell du Maroc (2000, 2001, 2002), Tissir Primagaz (2000, 2001, 2002), Gazafric (2000, 2001, 2002), Salam Gaz (1999, 2000, 2001, 2002), SAMIR (2001, 2002), AB Gaz (2001), Stogaz (2001).

4- Enquêtes :

Questionnaire adressé aux sociétés : Shell du Maroc, Afriquia Gaz, Salam Gaz, Tissir Primagaz, Total Maroc, Compagnie Marocaine des Hydrocarbures, Ziz, Gazafric, AB Gaz, Stogaz.

5- Consultations diverses :

- Consultations, entrevues, entretiens avec les responsables financiers, cadres comptables et contrôleurs de gestion des sociétés de la place.
- Département de la distribution des produits pétroliers au ministère chargé de l'énergie et des mines.
- Caisse de Compensation.
- Groupement des Pétroliers du Maroc.
- Comité Professionnel du Pétrole (CPDP) en France.

6- Ouvrages de comptabilité approfondie et d'audit :

- « Gestion financière des PME-PMI : Les tableaux de bord », Sarun Khath, éditions, De Vecchi S.A, collection ENTREPRISE, 1999, 172 pages.
- « 100 difficultés comptables, fiscales et juridiques », ERIC DELESSALLE, 2^{ème} édition.
- Guide ATH « Expertise comptable, établissement des comptes annuels, les outils : Questionnaire et dossier de travail », éditions CLET, juin 1987.

- « Comptabilité approfondie et révision comptable », Jean-Luc SSSIÉGWART, éditions ESKA, 1995, 350 pages.
- « Mémento comptabilité générale approfondie », A. HENRIET, éditions TECHNIPLUS, 1991, 200 pages.
- Cas pratiques corrigés de la comptabilité générale approfondie : Robert Obert, 3^{ème} édition, éditions DUNOD, 1992, 329 pages.
- Annales de comptabilité approfondie et révision : Bernard Caspar, 12^{ème} édition, 1994, éditions LITEC, 391 pages.
- Comptabilité approfondie : Micheline FRIEDERICH
- « La conduite d'une mission d'audit interne » : Institut de l'audit interne (IFACI), 2^{ème} édition, éditions DUNOD, 1995, 279 pages.
- « Les audits financiers : Comprendre les mécanismes du contrôle légal » : Alain MIKOL, éditions d'Organisation, 1999, 200 pages.

7- Ressources multimédia :

- Base de données sur CD-ROM COMPERIO PriceWaterhouseCoopers (usage exclusivement interne), juin 2002 (Exposés commentés et interprétés des IAS, US GAAP, UK GAAP, normes IFAC, normes françaises, normes européennes, ...);
- CD-ROM Artemis Bulletins officiels
- CD-ROM Artemis Conseil

8- Rapports d'activité et statistiques :

- Statistiques du Ministère de l'énergie et des mines (2000 et 2001).
- Rapport de Bank-Al Maghrib (2000 et 2001).
- Rapports d'activités BRITISH PETROLIUM 2000, CABOT OIL & GAZ CORPORATION (2000), Shell Canada (2001), TotalFinaElf (2001),

9- Documentation réglementaire :

- Livre de la réglementation des installations gazières et pétrolières du ministère de l'énergie et des mines au Maroc.
- « Recueil des textes législatifs et réglementaires du secteur pétrolier marocain » Ministère de l'énergie et des mines.
- Guide pratique de la réglementation pétrolière en France (mise à jour en 2002).

10- Documentation juridique et fiscale :

- La loi 17/95 sur la société anonyme.
- Loi sur les obligations comptables des commerçants.
- Loi 24-86 relative à l'impôt sur les sociétés.
- Loi 30-85 relative à la taxe sur la valeur ajoutée
- Loi 15-95 formant code de commerce.
- Instruction de base de l'Impôt sur les sociétés émanant de la Direction des Impôts.
- Circulaire de base de la TVA.
- Dahir n° 1-58-227 portant code de la recherche et de l'exploitation des gisements d'hydrocarbures.
- Loi n° 06-99 sur la liberté des prix et de la concurrence et décret n° 2-00-854 d'application.
- Dahir des Obligations et Contrats.
- Dahir portant loi n° 1-74-403 du 19 septembre 1977 réorganisant la Caisse de compensation.
- Loi algérienne n° 02-01 du 22 Dhou El Kaada 1422 correspondant au 5 février 2002 relative à l'électricité et à la distribution du gaz par canalisations
- Extrait du journal officiel français : « J.O. Débats – Réponse du Ministère des Finances et des Affaires Économiques à M. RICHARDS député (toutes natures d'emballages), 21 avril 1962.
- Extraits de la jurisprudence française (Revue de Jurisprudence Fiscale) :
 - Le 28.2.1991, CAA de Paris n° 840 : « Shell Française – Fûts de certains produits pétroliers RJF 6/91 n° 778 – TVA ».

- Le 19.6.1990, CAA de Paris : « Société Havraise des Pétroles (SHP) : Bouteilles GPL », BIC n° 89 PA 00433 – TVA : 89 PA 00432, RJF 11/90 et BF 11/90.
- Le 19.6.1990, CAA de Paris n° 89 PA 00593 : « Société Union des Gaz Modernes (UGM ou ELF-ANTARGAZ), bouteilles de GPL – TVA, RJF 11/90).

11- Presse :

- **Revue de l'Association Française du Gaz : n° 5, septembre - octobre 2002.**

- **L'Économiste :**

« La catastrophe énergétique menace », édition du 29.11.2002.

« Hydrocarbures : El Mossadeq lance les pistes de la réforme », édition du 26.12.2002.

« Dossier Énergie : Black-out sur le plan gazier », « édition du 30.01.2003.

« Le gazoduc Maghreb-Europe : Une manne nébuleuse pour le Maroc », édition du 19.12.2002.

« Impôts : Le secteur rapporte l'équivalent de la facture pétrolière », édition du 30.01.2003.

« Marrakech abrite le premier salon international du pétrole et du gaz », édition du 09.4.2002.

« Ce que cache le partenariat SAMIR/SOMEPI », édition du 17.01.2002.

« Gaz : Le Maroc a échappé à la pénurie », édition du 05.12.2002.

« Le nouveau centre emplisseur ouvre aujourd'hui », édition du 22.01.2003.

« France : Réforme du marché de l'énergie », édition du 22.10.2002.

« Flambée du cours du pétrole : Le consommateur épargné pour cause électorale », édition du 26.9.2002.

« Les compagnies pétrolières réclament 600 millions de DH à l'Etat », édition du 17.10.2001.

« Prix pétroliers : La nouvelle tarification en vigueur aujourd'hui », édition du 16.7.2002.

« Libéralisation de l'énergie : Les Quinze trouvent un compromis », édition du 18.3.2002.

« Union européenne : La libéralisation totale de l'énergie », édition du 26.11.2002.

« La torche de la SAMIR cesse de brûler : Un fusible doit sauter », édition du 02.12.2002.

• **La Vie Économique :**

« La Caisse de Compensation étudie la réforme des filières sucre et gaz butane », n° 4179 du 2 août au 5 septembre 2002.

« L'avenir du secteur pétrolier dépend de son ouverture et de sa compétitivité », par Michel Faure, vice-président du GPM, n° 4172 du 14 au 20.6.2002.

« Produits pétroliers : Le calendrier de libéralisation respecté », n° 4175 du 5 au 11.7.2002.

• **Maroc Hebdo International :**

« Pour nous, la SAMIR est incontournable », entretien avec M. Alain Cornil, administrateur directeur général Carburants & Lubrifiant SOMEPI, édition n° 518 du 5 au 11.7.2002.

• **REFA (Magzine franco-arabe de la Chambre de commerce franco-arabe) :**

N° 62 (juillet, août et septembre) : Spécial sur le développement des activités pétrolières, gazières, « parapétrolières » et « paragazières » dans le monde arabe et au Maroc en particulier.

12- Rapports et mémoires professionnels :

- Rapport économique et financier du projet de loi de finance 2003 (19.11.2002).
- Synthèse du Groupe de travail sur la péréquation en France
- Dossier de synthèse 2001 de l'AITEC (Association Internationale de Techniciens, Experts et Chercheurs) : Le Gaz et son avenir. Quel projet industriel ? Quel service public ? (Le service public en France).
- Synthèse du projet de loi française sur la modernisation du service public du gaz et développement des entreprises gazières 2000.
- Statistiques du Groupement des pétroliers du Maroc (2000 et 2001)
- Rapport de l'Organisation Mondiale du Commerce 2002.

13- Autres mémoires d'expertise comptable :

- « Engagements de retraite interne : Normalisation comptable au Maroc », Abderrafi EL MAATAOUI, novembre 1998, 145 pages (ISCAE).

PROPOSITIONS DE THÈMES DE RECHERCHE LIÉS AU SECTEUR

- 1- « Gestion des emballages de conditionnement dans le secteur des GPL : Difficultés comptables, juridiques, fiscales et rôle de l'Expert-Comptable »
- 2- « Libéralisation du secteur pétrolier : Réflexions sur la réforme réglementaire, institutionnelle et fiscale du secteur – Rôle de l'Expert-Comptable »
- 3- « La fiscalité du secteur de la distribution des GPL au Maroc : Essai d'harmonisation des règles fiscales du secteur »
- 4- « Mission et responsabilité du réviseur légal dans le cadre des secteurs d'activité réglementés : Cas du secteur des GPL »
- 5- « Secteur de la distribution du GPL : Difficulté de gestion des immobilisations et mission de l'Expert-Comptable Commissaire aux comptes et conseil »
- 6- « Les difficultés comptables spécifiques à la gestion des immobilisations : Cas des sociétés de raffinage et de distribution des hydrocarbures »
- 7- « Les contrats de leasing des emballages de GPL : Difficultés juridiques, de gestion administrative et comptable »
- 8- « Traitement comptable des sinistres d'exploitation : Cas des sociétés pétrolières, gazières et de raffinage des hydrocarbures »
- 9- « La normalisation comptable du secteur de l'exploration et exploitation des gisements d'hydrocarbures »

LEXIQUE EN ARABE

Ajustement de prix	.....
Approvisionnement	.....
Arrêté ministériel	.....
Autorité de tutelle	.....
Bouteille à gaz	.....
Butane	.....
Butane conditionné	.....
Cadre institutionnel	.....
Caisse de compensation	.....
Centre emplisseur	.....
Citerne	.....
Combustibles	.....
Consignations de bouteilles	.....
Contrat de gage	.....
Dépenses d'entretien et réparation	.....
Dépositaire – grossiste	.....
Dépôt de garantie	.....
Distribution	.....
Emballage	.....
Emplissage	.....
Entretien curatif	.....
Entretien préventif	.....
Gaz	.....
Homogénéité	.....
Marge spéciale pour financement des stocks de sécurité	.....
Marque de bouteille	.....
Normalisation comptable	.....
Péréquation	.....
Propane	.....
Provision de transport	.....
Raffinage	.....
Référentiel comptable	.....
Remboursement de transport	.....
Rupture de stock	.....
Stocks de sécurité	.....
Subvention d'équilibre	.....
Subvention d'exploitation	.....

SOMMAIRE EN ARABE