



**LA GESTION DES EMBALLAGES RECUPERABLES
DANS L'ACTIVITE DES BOISSONS :
ASPECTS ORGANISATIONNELS, COMPTABLES & FISCAUX**

**MEMOIRE POUR L'OBTENTION DU
DIPLOME NATIONAL D'EXPERT COMPTABLE**

**PRESENTE PAR :
Moulay Driss MRINI DOUNIA**

JURY

PRESIDENT	:	M. Abdelaziz AL MECHATT Expert Comptable DPLE
DIRECTEUR DE RECHERCHE	:	M. Abdelwaret KABBAJ Expert Comptable DPLE
SUFFRAGANT	:	M. Rachid Seddik SEGHIR Expert Comptable DPLE
SUFFRAGANT	:	M. Khalid MOUNTASSIR Expert Comptable DPLE

REMERCIEMENTS

Je tiens à remercier les personnes qui m'ont aidé et encouragé pour la réalisation de ce travail.

Mes remerciements vont particulièrement :

- **A. M. Abdelwaret KABBAJ**, mon directeur de recherche pour ses précieux conseils et ses encouragements pour l'aboutissement de ce travail de recherche,
- Aux membres du jury, **M. Abdelaziz AL MECHATT**, **M. Rachid Seddik SEGHIR**, et **M. Khalid MOUNTASSIR** qui par les remarques et les observations qu'ils ont formulés, m'ont permis d'améliorer la qualité de ce travail,
- A **M. Rachid M'RABET**, tout le personnel et le corps enseignant de l'ISCAE pour les efforts qu'ils déploient pour la conduite et la réussite du Cycle d'Expertise Comptable,
- A tous les membres de ma famille qui m'ont soutenu tout au long de ma formation et pendant la préparation de ce travail.

LISTE DES ABREVIATIONS

CGNC	Code Général de Normalisation Comptable
art.	Article
CA	Chiffre d'affaires
CPC	Compte des produits et charges
ETIC	Etats des Informations Complémentaires
IAS	International Accounting Standards
HHT	Hand Held Terminal
CHR	Cafés, Hôtels, Restaurants
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
PCG	Plan Comptable Général
DOC	Dahir formant code des obligations et contrats
IS	Impôts sur les Sociétés

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE	5
<u>PARTIE I</u> : SPECIFICITES ET PARTICULARITES DE L'ACQUISITION ET DU SUIVI DES EMBALLAGES RECUPERABLES	11
Introduction de la partie I	12
Chapitre 1 : Aspects comptables de l'acquisition des emballages récupérables	13
Chapitre 2 : Suivi des emballages récupérables par la consignation et la déconsignation	25
Chapitre 3 : Traitements comptables du suivi des emballages récupérables par la consignation et la déconsignation	49
Chapitre 4 : Aspects fiscaux de la gestion des emballages récupérables	65
Conclusion de la partie I	79
<u>PARTIE II</u> : PROBLEMES PARTICULIERS LIES A LA GESTION ET AU CONTROLE DES COMPTES DES EMBALLAGES RECUPERABLES : PROPOSITIONS DE SOLUTIONS	80
Introduction de la partie II	81
Chapitre 1 : Problèmes financiers	82
Chapitre 2 : Problèmes comptables et fiscaux	93
Chapitre 3 : Problèmes organisationnels	110
Chapitre 4 : Contrôle des comptes en matière de gestion des emballages récupérables	123
Chapitre 5 : Suivi extra-comptable et gestion dynamique du parc d'emballages récupérables	130
Conclusion de la partie II	142
CONCLUSION GENERALE	143
Annexes	145
Bibliographie	150
Lexique	155
Table des matières	160

Introduction Générale

L'emballage constitue, pour une entreprise désireuse de vendre certains produits, le moyen de les contenir et, donc, de les distribuer au niveau de sa clientèle. Il peut dans la plupart des cas se confondre parfaitement avec le contenu lui-même et se caractériser par une consommation directe avec le produit contenu, il s'agit de la quasi-totalité des emballages alimentaires.

L'emballage, dans le secteur des liquides alimentaires, revêt un caractère particulier. En effet, les produits à commercialiser présentant la caractéristique d'être liquides, un contenant approprié est requis pour leur manipulation et leur consommation. Celui-ci doit satisfaire plusieurs critères de qualité qui sont propres aux liquides alimentaires, à savoir :

- une manipulation sûre et aisée,
- une bonne conservation des propriétés et qualités du liquide,
- une garantie d'hygiène,
- une utilisation pratique pour le consommateur.

Il convient de distinguer :

- **le matériel d'emballages** : matériel réservé au logement et au conditionnement des matières, produits, marchandises manutentionnées dans l'entreprise qui reste à la disposition de celle-ci pour ses besoins internes et n'est pas destiné à être livré aux clients ;

- **les emballages** : objets destinés à contenir les produits ou marchandises, et livrés à la clientèle en même temps que leur contenu et, par extension, tous objets utilisés dans le conditionnement de ce qui est livré, ils comprennent :

- les emballages perdus : emballages destinés à être livrés avec leur contenu sans consignation, ni reprise.
- les emballages récupérables : emballages susceptibles d'être provisoirement conservés par les tiers et dont le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées.

- les emballages mixtes : emballages pouvant être, indifféremment, soit vendus en même temps que les produits ou marchandises, soit consignés ou prêtés aux clients.

- **les matières et fournitures d'emballages** : objets et substances destinés à la fabrication des emballages ou à leur achèvement.

La gestion des emballages récupérables (bouteilles, casiers, palettes, fûts...) constitue, pour les sociétés qui utilisent ces emballages, un des principaux champs de réflexion et d'action pour une gestion optimale couvrant des domaines aussi variés que la production, la logistique, le juridique et l'organisation administrative. Elle revêt une grande importance pour les gestionnaires des activités dans le secteur alimentaire du fait que ces emballages représentent fréquemment une bonne part de la valeur du produit conditionné.

La consignation constitue le moyen souvent retenu pour la gestion et le suivi des flux des emballages récupérables en clientèle, elle découle de la pratique et de l'évolution de la vie commerciale. La consignation des emballages fût depuis toujours une source d'ennuis pour les professionnels de la comptabilité, quand ceux-ci voulaient justifier les comptes concernés et les interrogations posées se font plus cruciales lors des rapprochements entre entreprises. En effet, nous nous apercevons, alors, que les méthodes de traitement sont différentes, voire opposées, et que souvent les techniques comptables employées se bornent à satisfaire, au mieux, les exigences fiscales à cause de la méconnaissance totale des éléments de base de la consignation telle qu'elle est issue des usages.

Plusieurs difficultés pouvant être engendrées par une insuffisance de gestion des emballages récupérables et notamment :

- les emballages qui ne sont pas commodément identifiables, unité par unité, devraient-ils être considérés comme stocks ou immobilisations, et dans chacun des cas, quelles sont les pratiques comptables et fiscales à suivre ?

- les difficultés comptables et fiscales qui résultent des particularités du contrat de consignation et de son suivi, des conséquences de la non-restitution d'emballages ou des retours excessifs d'emballages consignés, ou encore de l'impact de la variation du taux de consignation.
- les difficultés organisationnelles qui constituent une entrave à l'appréhension correcte des flux résultant de ces opérations. Ces problèmes, souvent négligés en raison de la valeur unitaire relativement faible des emballages, peuvent altérer la fiabilité des enregistrements de ces flux d'opérations et porter atteinte à la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise.
- les difficultés financières afférentes à la gestion des emballages disponibles qui déterminent le niveau des investissements à réaliser en ce domaine, et celles découlant de la maîtrise plus ou moins grande des flux financiers générés par les opérations de consignation et de déconsignation.

Ainsi, les préoccupations des gestionnaires des entreprises exerçant ces activités peuvent être de divers ordres :

- Quel mode de financement faut-il utiliser pour exploiter ces emballages récupérables ?
- Quel est le risque consécutif au défaut de gestion du parc d'emballages pour l'entreprise ?
- Le risque est-il négligeable ?
- Nécessite-il des dispositions à prendre ?
- Quels sont les moyens d'organisation interne pour pallier à ce risque ?

Par ailleurs, l'expert - comptable ou le commissaire aux comptes devra, dans le cadre des missions relatives au traitement des emballages dans les entreprises d'embouteillage :

- apprécier le traitement comptable et administratif des mouvements d'emballages dans ces entreprises,
- proposer des actions correctives permettant la mise en place d'une politique rationnelle de suivi des emballages.

Notre étude sera limitée aux emballages récupérables non identifiables qui constituent des emballages banalisés et totalement fongibles (bouteilles, casiers plastiques, fûts, palettes, plaques isorels...), utilisés par les entreprises opérant dans l'activité des boissons. Ces entreprises sont des embouteilleurs possédant leurs chaînes de production, et assurant également la promotion commerciale et la distribution de leurs produits auprès de la clientèle composée de cafés, hôtels, restaurants (CHR), grandes surfaces, collectivités...

Notre étude a pour finalité de contribuer à la conception d'un outil de travail pratique de la gestion des emballages récupérables et de la consignation qui pourra être utilisé aussi bien par les professionnels du secteur que par les commissaires aux comptes et les auditeurs internes et externes.

Nous nous efforcerons, compte tenu de nos recherches, réflexion et expérience en matière de gestion des emballages récupérables non identifiables, de :

- relater les différents types de difficultés qui peuvent se poser en matière de gestion de ce type d'emballage.
- apporter certains éléments de réponse dans les domaines comptable, fiscal, financier et organisationnel.

Ainsi, la première partie de cette étude traitera des spécificités et des particularités de l'acquisition et du suivi des emballages récupérables :

- En premier lieu, nous aborderons l'acquisition des emballages récupérables et les possibilités de les classer en tant qu'immobilisations ou stocks, en citant les intérêts que présente chaque option sans occulter la pratique de possession de ces emballages par le leasing.
- En deuxième lieu, nous aborderons la consignation en tant que moyen utilisé pour la gestion des emballages récupérables, suivant une approche économique et une approche juridique, avec la description des règles comptables et fiscales en la matière.

La deuxième partie de cette étude traitera des difficultés et des problèmes particuliers qui peuvent se poser en matière de gestion et du contrôle des comptes des emballages récupérables non identifiables avec les propositions de solutions.

Partie I :

Spécificités et particularités de l'acquisition et du suivi des emballages récupérables

Introduction :

L'industrie des boissons utilise des flux importants d'emballages récupérables pour fabriquer et distribuer ses produits. Les emballages dont le montant d'investissement s'élève à des dizaines de millions de dirhams ont les caractéristiques d'être non identifiables, complètement interchangeables, de faibles valeurs unitaires et destinés à faire plusieurs rotations.

Les caractéristiques particulières de ces emballages nous amènent à traiter :

- les aspects comptables de l'acquisition de ces emballages (chapitre 1).
- le moyen de suivi de cet emballage en clientèle par la consignation et la déconsignation (chapitre 2).
- le traitement comptable des opérations de consignation et de déconsignation (chapitre 3).
- L'exposition des aspects fiscaux de la gestion de ces emballages (chapitre 4).

Chapitre 1 : Aspects comptables de l'acquisition des emballages récupérables

Etant donné la nature et les caractéristiques des emballages récupérables qui sont des éléments non identifiables, de faible valeur unitaire et de durée d'utilisation inconnue, le choix de leur classement comptable en tant qu'immobilisations ou valeurs d'exploitation se pose. Un tel choix générera des conséquences sur les états de synthèse et c'est l'objet de la première section de ce chapitre. Nous aborderons également la possibilité d'acquisition de ces emballages par le leasing tout en présentant les avantages et les inconvénients de ce mode de financement ainsi que les principales difficultés relevées dans le cadre de ce financement.

1.1 Choix du classement comptable : immobilisations ou valeurs d'exploitation

Le Code Général de la Normalisation Comptable discerne deux familles d'emballages : les emballages perdus "destinés à être livrés avec leur contenu sans consignation ni reprise"⁽¹⁾, et les emballages récupérables auxquels il donne la définition suivante : "Emballages susceptibles d'être provisoirement conservés par les tiers et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées. Ces emballages constituent normalement des immobilisations.

Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables unité par unité, ils peuvent, compte tenu de leur nature et des pratiques, être assimilés à des stocks ; ils sont alors comptabilisés comme tels".

⁽¹⁾ Définition du CGNC

Le terme "identifiable" ne fait pas l'objet d'une définition expresse en matière comptable.

Par ailleurs, le plan comptable marocain définit les immobilisations en tant qu'éléments corporels ou incorporels destinés à être conservés durablement dans le cadre de l'activité de l'entreprise et, donc, ils ne se consomment pas par le premier usage

La norme 16 de l'IAS classe, en tant qu'immobilisations corporelles, les actifs corporels détenus par une entreprise pour la production et dont la durée d'utilisation est censée être supérieure à un exercice⁽²⁾.

En ce qui concerne les emballages récupérables, seule la notion "d'utilisation durable" suscite une interrogation, car il est certain, sauf cas exceptionnel, que les emballages récupérables ne se consomment pas par le premier usage, et qu'ils sont utilisés sur plusieurs exercices.

Si la consommation des emballages n'est pas très rapide, il s'agit bien en revanche d'un bien de peu de valeur. On peut, toutefois, objecter que la faible valeur unitaire est appliquée à des quantités souvent très importantes conférant à l'ensemble des emballages et même à chaque lot acquis, une valeur que ne mérite plus cette qualification.

Le classement de l'emballage récupérable réside dans l'utilisation qui en est faite. Nécessaire à l'exploitation de l'entreprise qui en est en possession, il est destiné à être utilisé de façon durable et répétitive par celle-ci ; en cela il correspond à la définition comptable des immobilisations. Etant également non identifiables, la possibilité de les mettre en valeurs d'exploitation est envisageable.

⁽²⁾Norme comptable internationale guide pratique

Sachant bien que les stocks sont :

"- soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours,

- soit consommés au premier usage."⁽³⁾

Partant de cette définition et compte tenu des caractéristiques des emballages récupérables, ils devraient être exclus des stocks.

Le caractère d'immobilisation des emballages récupérables se trouve donc bien affirmé, mais, dans la pratique, de nombreuses entreprises, utilisant la latitude offerte par le plan comptable marocain, inscrivent les emballages récupérables en valeurs d'exploitation. Nous examinerons donc les conséquences de la méthode choisie sur les états de synthèse dans ces deux hypothèses de comptabilisation.

⁽³⁾ Définition CGNC

1.2 Conséquences du classement choisi sur les états de synthèse

Quelle que soit la classification retenue, l'entreprise doit appliquer les règles générales d'évaluation édictées par le Code Général de la Normalisation Comptable. Nous présenterons, après un bref rappel de celles-ci, les conséquences sur les états de synthèse du classement choisi.

1.2.1 Evaluation à l'entrée et à l'inventaire

Lors de l'acquisition, les emballages sont enregistrés suivant le classement fait par l'entreprise, soit en immobilisations, soit en valeurs d'exploitation. La comptabilisation se fait, dans les deux hypothèses, au coût d'achat y compris les impôts et les taxes non récupérables et les charges accessoires d'achats, notamment le transport au lieu de leur première utilisation.

Préalablement à la clôture des comptes, le plan comptable précise qu'il faut déterminer, pour tous les éléments composant le patrimoine, une valeur actuelle. Celle-ci doit être estimée, à la date considérée, dans une optique de continuité d'exploitation. Il s'agit donc d'une valeur d'utilité économique correspondant à celle qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel de l'entreprise dans l'état et le lieu où elle se trouve et non d'une valeur de liquidation obtenue auprès d'un acquéreur du bien pris isolément⁽⁴⁾. Dans le domaine des emballages récupérables, il n'existe pas de marché de l'occasion et la seule référence possible est le prix de remplacement, quoique ce dernier puisse être très variable suivant les quantités acquises. La détermination d'une valeur d'inventaire sera donc très délicate et les éventuelles dépréciations devront être dotées avec beaucoup de circonspection.

⁽⁴⁾ Définition CGNC

1.2.2 Evaluation à la clôture (valeur au bilan)

Il convient ici d'opérer une distinction suivant la classification retenue par l'entreprise, les règles d'évaluation des immobilisations étant différentes de celles des valeurs d'exploitation. En ce qui concerne les emballages immobilisés, c'est l'amortissement qui retiendra surtout notre attention, alors que pour celles inscrites en valeurs d'exploitation, ce sera la détermination de la valeur unitaire.

1.2.2.1 L'amortissement des emballages immobilisés

Les immobilisations amortissables sont celles dont le potentiel de service attendu s'amointrit normalement avec le temps en raison :

- du phénomène d'usure ou de désuétude
- d'inadaptation aux conditions changeantes de la technique ou de l'économie (obsolescence)
- de toute autre chose dont les effets sont jugés irréversibles.

Ces amoindrissements de potentiel, de caractère prévisible et définitif, ont pour conséquence la constatation d'une réduction progressive de la valeur de l'immobilisation, tout au long de son utilisation jusqu'à une "valeur résiduelle" souvent très faible, voire nulle à la fin de la durée d'utilisation de l'immobilisation. Ainsi, le plan comptable marocain considère l'amortissement comme étant :

"la constatation comptable de l'étalement sur la durée d'utilisation d'une immobilisation, de la différence entre sa valeur d'entrée et sa valeur résiduelle prévisionnelle (montant amortissable), cet étalement prend la forme d'un plan d'amortissement. Il peut être calculé suivant diverses modalités choisies sur la base de critères économiquement justifiés.

En raison des difficultés de précisions, l'amortissement consiste généralement dans l'étalement sur une durée probable de vie, de la valeur des biens normalement amortissables" ⁽⁵⁾.

⁽⁵⁾ Définition du CGNC

Les emballages récupérables non identifiables tels que la bouteille verre perdent brutalement la totalité de leur valeur par casse ou par changement du type de contenant. En effet, il est généralement admis qu'il n'y a pas d'amoindrissement de valeur, du fait du temps et de l'usage, à condition de raisonner en valeur d'utilité et non en valeur vénale. L'amortissement pour dépréciation est donc difficilement justifiable, sauf si l'on considère, non plus la bouteille prise individuellement mais, chaque lot acquis comme une entité immobilisée qui perd peu à peu de sa valeur, par suite des casses l'affectant. Toutefois, selon une interprétation stricte du droit comptable, la bouteille est un bien non amortissable. Lors de la casse, cette dernière subit une dépréciation irréversible et totale qui doit être constatée par un amortissement exceptionnel. Pour l'entreprise à même de fixer à chaque clôture la quantité de bouteilles hors service, par casse ou mise au rebut, il apparaît donc possible de pratiquer un amortissement exceptionnel que, faute d'individualisation, l'on répartira proportionnellement à tous les lots acquis. Dans les sociétés n'ayant pas une connaissance suffisamment précise de ces mises hors service, on pourrait, cependant, pratiquer un amortissement exceptionnel sur la durée probable de vie. Mais, la justification comptable aurait, dans ce dernier cas, une portée moindre.

Ces amortissements exceptionnels, parce qu'ils enregistrent une dépréciation brutale, se reproduisent, chaque exercice, dans une proportion similaire ; ce qui leur confère un caractère de charges d'exploitation courante. Seules, les casses anormalement importantes ou les mises au rebut, pour abandon d'une catégorie de bouteilles, peuvent être qualifiées d'exceptionnelles.

1.2.2.2 Valorisation des valeurs d'exploitation

Dans ce mode de comptabilisation, les emballages (bouteilles et casiers), hors service, se trouvent automatiquement sortis de l'actif par absence de recensement, mais ils n'en ont pas moins une incidence importante, tout comme les emballages cédés, sur la détermination du prix unitaire à retenir pour la valorisation des stocks. En effet, en application du principe du coût historique, l'on doit retenir, à la clôture, le coût d'entrée des biens figurant en stock.

Il est donc nécessaire de connaître, avec précision, l'origine des biens constituant le stock ; ce qui est rigoureusement impossible dans le cas de biens interchangeables tels que les bouteilles et les casiers. Il faut donc recourir aux méthodes préconisées par le code général de la normalisation comptable, pour répartir le coût du stock d'ouverture et des achats de l'exercice entre les articles consommés (casse, rebut, rétention) et les existants à l'inventaire de clôture :

- coût moyen pondéré à chaque entrée,
- coût moyen pondéré sur la période moyenne de rotation,
- premier entré, premier sorti (F.I.F.O.)

Le coût moyen pondéré, déterminé à chaque entrée, est difficile à mettre en œuvre, car les sorties (mises hors service ou cessions) ne sont généralement faites qu'à la clôture de chaque exercice ; ce qui ne permet pas de connaître la valeur du stock avant chaque acquisition. En effet, tout inventaire permanent se révèle inexact, compte tenu de l'ignorance que l'on a de la date précise des cessions.

En revanche, les deux autres méthodes peuvent être employées avec la particularité, par rapport à la généralité des stocks, que les acquisitions des emballages s'étalent sur plusieurs exercices. Pour déterminer le coût moyen pondéré sur la période moyenne de rotation, l'on fera la moyenne pondérée des coûts d'achat de l'emballage récupérable par catégorie de l'exercice et des exercices antérieurs, couvrant la durée de vie moyenne de ce dernier.

Coût d'achat des acquisitions des n exercices de rotation du stock

Nombre de cols acquis au cours des mêmes exercices

Pour appliquer la méthode F.I.F.O., il suffira d'établir la moyenne pondérée des acquisitions les plus récentes permettant de constituer le stock de clôture.

Coût d'achat des dernières acquisitions à concurrence des quantités en stock

Nombre de cols du stock de clôture

La première méthode revient à répartir, proportionnellement aux acquisitions, les sorties de bouteilles, alors que la seconde consiste à sortir les bouteilles les plus anciennes.

1.3 Acquisition des emballages récupérables par le leasing

Le code de commerce, dans son article 431, définit le crédit bail mobilier en tant que : "toute opération de location de biens d'équipement, de matériel ou d'outillage qui quelle que soit sa qualification, donne au locataire la possibilité d'acquérir, à une date fixée avec le propriétaire, tout ou partie des biens loués, moyennant un prix convenu tenant compte, au moins pour partie, des versements effectués à titre de loyers".

Le crédit-bail est une formule de financement associant la location simple avec une option d'achat à une certaine date, moyennant un prix fixé à l'avance. Le crédit-bail constitue essentiellement une technique de prêt d'équipement, puisque l'entreprise locataire a l'intention de devenir propriétaire du bien en fin de contrat, mais il faut noter que :

- la société utilisatrice n'est pas propriétaire du bien pendant la durée du contrat. Il ne figure pas à son bilan, d'où une perte d'information. Seuls, les engagements hors bilan le signalent ;
- l'entreprise utilisatrice du bien loué déduit le montant de la redevance ainsi que les charges relatives à l'entretien et aux réparations de son résultat.

L'acquisition des emballages récupérables non identifiables, par le leasing ou le crédit-bail, est une technique de financement par laquelle la société de leasing achète les emballages suivant l'indication spécifique de la société d'embouteillage et le lui donne en location pour une période déterminée. A la fin du contrat, le locataire a la possibilité ou non d'acheter l'emballage loué à un prix préétabli, il lève alors ce que l'on appelle "l'option d'achat" qui correspond en principe à la valeur résiduelle ou à la valeur marchande présumée, et en devient alors le propriétaire.

Quelles sont donc les avantages et les inconvénients de ce mode de financement et quelles sont les difficultés relevées chez les entreprises qui financent leurs emballages par le leasing ?

1.3.1 Avantages et inconvénients du financement par le leasing

L'opération de leasing a comme effet, pour l'entreprise locataire, de transformer les intérêts en loyers, ce qui présente un certain nombre d'avantages par rapport à l'achat à crédit.

Le crédit-bail est un mode de financement spécial puisqu'il n'apparaît pas systématiquement au bilan (ni à l'actif ni au passif). Comme les autres modes de financement, il présente des avantages et des inconvénients. Parmi les avantages, on cite :

- l'absence de versement immédiat de prix comme c'est le cas, en général, pour les achats à crédit.
- la société de crédit-bail reste propriétaire du bien pendant la durée du contrat, ce qui confère une meilleure garantie financière que dans le cas d'achat à crédit.
- la forme de financement alternative intéressante qui est réalisée sans restriction sur la base du montant total de l'investissement hors TVA, souvent sans garanties supplémentaires demandées au preneur de leasing et sans apport personnel.
- il augmente l'investissement et donc la capacité productive de l'entreprise sans augmenter le passif lorsque l'option de capitalisation n'est pas retenue.
- la possibilité pour le preneur de leasing de désigner un tiers qui rachètera le bien en fin de contrat.

- la possibilité d'adaptation des remboursements aux flux de trésorerie prévisionnels. Ainsi, le leasing peut être constitué sur mesure et les modalités de remboursement peuvent être adaptées aux flux de trésorerie : tous les mois ou tous les trimestres d'une façon linéaire, dégressive, avec une période d'attente, etc. En plus, des valeurs résiduelles plus élevées génèrent des loyers moins élevés, de sorte que le locataire ait une marge de manœuvre budgétaire plus large ou puisse se permettre une dépense supplémentaire.
- l'échelonnement du paiement de la TVA tout au long de la durée du contrat. Le préfinancement de la TVA est assuré par la société de leasing.
- Il n'y a pas d'impact ni sur le fonds de roulement, ni sur le besoin en fonds de roulement, ni sur la capacité d'autofinancement.
- la déduction parfois plus importante des loyers comparés aux intérêts augmentés des amortissements qui pourraient être déduits dans le cadre d'un achat à crédit.
- la consignation des emballages financés par le leasing a l'avantage de générer un excédent de trésorerie pendant la première opération de consignation puisque cette dernière se fait avec un prix sensiblement égal à celui de l'acquisition alors que le leasing consiste à payer l'emballage sur plusieurs années.

Parmi les inconvénients, on note que :

- il coûte généralement plus cher que les autres modes de financement et peut donc nuire à la rentabilité de l'entreprise.
- il peut être à l'origine de difficultés financières.

Il est clair que le choix de mode de financement prend également en compte des considérations d'ordre fiscal. Compte tenu des résultats prévisionnels, est-il plus judicieux d'avoir une charge (constante ou variable) étalée selon la durée du contrat, ou un amortissement (dégressif ou linéaire) sur plusieurs années ?

En cas d'un exercice déficitaire, est-il préférable d'avoir du déficit créé par des amortissements, car ces derniers sont reportables sur les exercices futurs sans limitations, alors que le déficit d'exploitation n'est reportable que sur 4 ans ?

1.3.2 Difficultés relevées

- l'une des principales difficultés relevée dans le cadre de l'acquisition des emballages récupérables par le leasing réside dans les dispositions de l'article 436 du code de commerce, qui stipulent que les opérations de crédit-bail sont soumises à une publicité qui doit permettre l'identification des parties, et celle des biens qui font l'objet de ces opérations alors que ces emballages récupérables sont non identifiables et par définition des éléments fongibles.
- la deuxième difficulté réside dans le fait que ces investissements restent la propriété de la société du leasing et à la fin de la location et/ou en cas de résiliation du contrat, ces emballages devraient être restitués au lieu fixé par le bailleur et en parfait état de marche et d'entretien, alors que, vu leur caractéristique fongible et non identifiable, leur localisation ultérieure n'est pas possible, une fois rentrés dans le circuit de production et de distribution.
- la troisième difficulté est relevée au niveau des clauses du contrat de leasing qui stipulent que "le matériel restera la propriété exclusive du bailleur pendant toute la durée de la location et jusqu'au paiement effectif de sa valeur résiduelle par le locataire. Le locataire s'interdit en conséquence de le céder, de le sous-louer, ou d'en disposer au profit d'un tiers, sous quelque forme que ce soit, notamment par voie de mise en gérance de son fonds, ou de le grever d'un quelconque droit réel. Toute dérogation à la présente clause devra être constatée par un écrit expressément approuvé par le bailleur". Alors que cet emballage, de par sa nature et sa destination, fait l'objet de circulation et de consignation auprès des clients de la société ayant conclu le contrat de bail. En plus, il risque d'être cassé ou utilisé par ces clients.

- la quatrième difficulté réside dans le caractère particulier du contrat de consignation considérant que le non-retour d'emballages consignés est assimilé à une cession que l'entreprise pratique sous forme d'une reprise sur le fonds de consignation et une sortie des emballages de son actif. Toutefois, avec le financement de ces emballages par le leasing, l'entreprise n'en est pas la propriétaire et par conséquent elle ne peut ni le céder, ni pratiquer de reprise sur ce fonds de consignation.

Cette opération n'est possible qu'une fois l'option d'achat levée, l'embouteilleur devient alors propriétaire de l'emballage initialement exploité par le leasing.

Conclusion :

Dans ce chapitre, nous avons examiné la possibilité, offerte par le code général de la normalisation comptable, d'inscrire les emballages récupérables non identifiables en tant qu'immobilisations ou valeurs d'exploitation, en l'absence d'une définition précise du terme "identifiable".

Nous avons examiné également ses conséquences sur les états de synthèse. Ainsi, nous recommandons que ce choix soit effectué en fonction de la nature et de la durée d'utilisation de ces emballages, compte tenu de la spécificité et de la nécessité de l'exploitation ⁽⁶⁾ afin que les comptes d'emballages retracent une image fidèle.

Nous avons présenté, également, les avantages et les inconvénients d'exploiter les emballages récupérables par le leasing avec les principales difficultés relevées dans le cadre de ce financement.

⁽⁶⁾ Mémento pratique Francis Lefebvre

Chapitre 2 : Suivi des emballages récupérables par la consignation et la déconsignation.

La consignation est le cadre le plus fréquemment utilisé pour assurer le suivi des emballages récupérables. Nous tenterons, dans un premier temps, de montrer que l'intérêt qu'ils présentent (essentiellement la bouteille verre), aussi bien pour l'embouteilleur que pour le consommateur final, en tant qu'emballages récupérables s'apprécie beaucoup plus de nos jours par comparaison à l'emballage perdu que pour ses qualités intrinsèques.

Ces emballages, bien non identifiables par nature, ne peuvent être suivis à l'unité, compte tenu de leur faible valeur et des flux nombreux portant sur de grandes quantités l'affectant. De plus, ils circulent entre de nombreux utilisateurs qui n'en sont pas, la plupart du temps, propriétaires.

La disparition de cet emballage, pour quelle cause que ce soit, soulève un certain nombre de problèmes. Le taux de consignation n'est uniforme ni dans le temps, contexte inflationniste oblige, ni même à l'intérieur du circuit commercial.

Dans un deuxième temps, nous traiterons la nature juridique du contrat de consignation, compte tenu de son genre particulier en se référant à la jurisprudence et à la doctrine existante en la matière.

2.1 Portée économique de la consignation

2.1.1 Intérêt de la consignation

La consignation constitue le moyen le plus adéquat pour la gestion des emballages récupérables dans l'activité des boissons. Elle constitue le meilleur moyen efficace d'incitation à la restitution de l'emballage, et elle est aussi le moyen de réaliser "un contrat liant l'utilisateur et le concédant pour l'attacher à la marque de ce dernier. Ainsi, l'emballage consigné est représentatif de la clientèle de la marque du concédant qui a consigné son matériel par l'entremise des membres de son réseau"^(*). La présence et la variation des consignations dans le

(*) Les aspects juridiques de la distribution des G.P.L. du M. CALERS

bilan d'une entreprise distributrice sont la matérialisation, non seulement de l'existence d'un réel fonds de commerce, mais de sa qualité, c'est à dire de son importance, et au minimum de sa stabilité.

Deux niveaux d'analyse peuvent être retenus, l'un macro-économique, afin d'apprécier le sujet en termes globaux, l'autre micro-économique, afin d'étudier les points de vue des différents agents économiques concernés.

2.1.1.1 Au niveau macro-économique :

La consignation est une incitation financière (engagement de remboursement d'une somme consignée) à la restitution de l'emballage consigné. Elle favorise donc la réutilisation de l'emballage, et par-là même, atténue le gaspillage qui s'est beaucoup développé depuis le passage progressif d'une économie de subsistance à une économie de consommation. Cet avantage indéniable de l'emballage consigné par rapport à l'emballage perdu engendre, néanmoins, un surcoût global qui peut contrebalancer l'absence de gaspillage. C'est ce qui alimente, encore aujourd'hui, le débat emballage récupérable et emballage perdu, débat dont l'issue conditionnera la survie de la consignation pour les liquides alimentaires.

Ainsi, à chaque rotation, l'emballage consigné engendre des coûts supplémentaires dus à ses caractéristiques propres d'utilisation, auxquels s'ajoute un prix de revient de fabrication supérieur à celui de l'emballage perdu. Nous allons examiner succinctement les principaux points constituant le processus de production et de distribution des emballages, à savoir :

- Coût de fabrication
- Coût de transport
- Contraintes d'embouteillage
- Coûts spécifiques de reprise des vides
- Coûts spécifiques de gestion
- Coûts de stockage

Considérons à titre d'illustration l'emballage le plus utilisé : la bouteille

- La bouteille consignable étant utilisée plusieurs fois, elle doit pouvoir supporter les chocs mécaniques et thermiques occasionnés par les mises en fabrication successives. Pour cette raison, elle doit être d'une grande résistance, qualité qui nécessite une plus grande quantité de verre et majore le prix de l'emballage.
- La robustesse de la bouteille consignée engendre donc un alourdissement de l'emballage. Il en résulte une augmentation des charges de transport, que ce soit au niveau du coût d'acquisition ou ultérieurement, lors de l'utilisation de l'emballage. Pour alléger le poids de ces emballages, tout en leur conservant une résistance similaire, des études très poussées ont été réalisées aussi bien par les embouteilleurs que par les verreries, la dernière en date est le projet des bouteilles ultra.
- En fabrication, l'emploi des bouteilles consignables, au niveau de la production, peut occasionner un ralentissement des chaînes de production. La bouteille récupérée nécessite, pour des raisons d'hygiène évidentes, un lavage approfondi. Malgré l'utilisation de laveuses de plus en plus performantes, leur débit ne permet pas toujours d'obtenir une cadence aussi élevée que celle de la chaîne. D'autre part, l'ensemble des bouteilles consignées d'une même catégorie ne provient jamais de la même série de fabrication, plusieurs années pouvant séparer la bouteille la plus ancienne de la plus récente. Il en résulte de légères différences de taille ou de forme qui sont peu compatibles avec le fonctionnement des chaînes à cadence élevée, nécessitant fréquemment des réglages de l'ordre du millimètre.
- La bouteille consignable, dont la finalité est d'être réutilisée, nécessite la mise en place d'une organisation pour qu'elle revienne du consommateur à l'embouteilleur. Les opérations de reprise engendrent, donc, un certain nombre de coûts spécifiques à l'utilisation de la consignation.

En revanche, la manipulation nécessaire au chargement et au déchargement des emballages vides (bouteilles ou casiers) est une opération bien tangible, et qui doit se renouveler deux ou trois fois au cours d'une même rotation. A la manipulation, s'ajoute une importante opération de tri afin de restituer chaque type d'emballage. Ces deux opérations, bien que requérant le concours d'une main d'œuvre peu qualifiée, sont assez coûteuses, car elles demandent beaucoup de temps. En plus, ces deux tâches sont difficilement automatisables, compte tenu de la diversité des emballages existants.

La consignation est également responsable d'un surcroît de tâches au niveau administratif et comptable. Même en l'absence d'un suivi sophistiqué de cette opération, il y a au minimum la création de lignes supplémentaires de facturation, l'utilisation d'un document enregistrant les reprises de "vides" et la mise en place de procédures même simplifiées pour contrôler les déconsignations.

- Tous les utilisateurs de l'emballage consigné doivent accroître leur capacité de stockage pour pouvoir conserver pendant un certain délai (au minimum celui séparant deux livraisons) les bouteilles vides à retourner.

En conséquence, l'emballage consigné ne devient avantageux qu'au bout d'un certain nombre de rotations lorsque les coûts supplémentaires engagés à chaque rotation sont inférieurs au prix de revient des emballages perdus équivalents ; ce que l'on peut exprimer par la relation suivante, où **n** est le nombre de rotations :

$$\frac{A}{n} + n B \leq n C$$

- A** → Prix de revient de l'emballage consignable
- B** → $\left\{ \begin{array}{l} \text{Coûts supplémentaires de transport} \\ + \text{Coûts supplémentaires d'embouteillage éventuel} \\ + \text{Coûts spécifiques de reprise} \\ + \text{Coûts spécifiques administratifs} \\ + \text{Coûts des aires de stockage d'emballages vides} \end{array} \right.$
- C** → Prix de revient de l'emballage perdu

Nous n'avons pas intégré, volontairement, dans cette relation des données de caractère plus qualificatif, telles que la pollution ou l'hygiène. Sur le plan de la pollution, l'utilisation de l'emballage perdu accroît la masse des déchets, alors que l'emballage consigné produit, par son lavage, un volume important d'eaux usées. L'arbitrage entre ces deux pollutions est extrêmement délicat, il met en jeu des éléments d'appréciation difficilement quantifiables et non dénués d'une certaine subjectivité. Sur le plan de l'hygiène, certains reprochent à l'emballage consigné d'offrir moins de garanties ; le lavage n'assurant pas à 100% l'élimination de toutes les impuretés présentes dans la bouteille récupérée. Le risque est, toutefois, minime, des contrôles existent à la sortie des laveuses.

2.1.1.2 Au niveau micro-économique :

La consignation ne présente pas le même intérêt pour chacun des agents concernés, à savoir :

- l'embouteilleur
 - le consommateur
-
- Intérêts pour l'embouteilleur

On peut penser à priori que la profession y trouvait un intérêt certain. Cet intérêt est-il toujours aussi manifeste ? La réponse mérite d'être nuancée depuis l'apparition de l'emballage perdu.

La perception d'une somme d'argent, lors de la remise de l'emballage, présente au niveau de l'analyse traditionnelle trois intérêts pour l'embouteilleur :

- La consignation doit, en premier lieu, garantir la restitution de l'emballage ou à défaut de restitution, dédommager le propriétaire de la perte de cet emballage.
- La consignation est une incitation financière à un retour rapide de l'emballage, répercutée aux différents échelons du circuit commercial, ce qui permet d'accélérer la rotation de l'emballage et permet d'accroître le volume des ventes et le chiffre d'affaires.

- Le dernier atout de la consignation est de permettre la constitution par l'embouteilleur, d'un fonds permanent de consignation qui assurera le financement d'une fraction importante de son parc d'emballages. Le taux de consignation étant théoriquement revalorisé, ce financement se fait en outre à la valeur de remplacement. Hélas, cette revalorisation ne suit plus actuellement l'évolution des coûts d'achat (bouteille 1l consignée à 2 DH et achetée à environ 3 DH en 2004) ; quand elle n'est pas tout simplement bloquée, pour toutes autres raisons.

Face au prêt gratuit de l'emballage récupérable ou consignation avec une valeur 0, les arguments précités perdent de leur effet. Mais l'emballage perdu, du fait de la vente avec le contenu, supprime les préoccupations de récupération et d'accélération de la rotation des bouteilles. De plus, le stock à financer est sensiblement le même que celui des emballages consignés, habituellement présents dans l'entreprise et même inférieur, en période de faible consommation. En définitive, la consignation ne présente d'intérêt que si le producteur est contraint d'employer l'emballage récupérable, suite à la demande du marché ou à l'amortissement des investissements réalisés sur ce type d'emballages (verre, bouteille, casiers, ligne de production).

- Intérêts pour le consommateur

Nous réunissons, sous ce terme, tous les agents économiques se trouvant en fin de circuit de commercialisation. La consignation y suscite les réactions les plus diverses, alors qu'économiquement elle présente l'avantage indéniable de permettre la consommation d'un produit au moindre coût. Un slogan publicitaire d'une société aux Etats-Unis en résumait parfaitement l'intérêt : "Pourquoi acheter une bouteille puisque nous vous proposons de la prêter ?"

Pour les C.H.R. traditionnels (cafés, hôtels, restaurants) très sensibles au prix de revient de la boisson, l'achat en consigné permet de maximiser la marge réalisée sur un article qu'il devra vendre à un prix sensiblement supérieur à celui de l'achat. Cet avantage est d'autant plus appréciable que le surcroît des tâches résultant de la consignation est, surtout, à la charge du grossiste et de son livreur.

Pour le particulier, la commodité de l'emballage perdu (gain de poids, dessaisissement immédiat après consommation, absence de démarches pour la restitution) l'emporte bien souvent sur l'avantage pécuniaire, d'autant plus qu'il ne trouve pas toujours pour certaines contenances (50 cl, 33 cl, 1,5l ou 2l) le même produit vendu avec la consignation. Pourtant, les associations de consommateurs militent dans ce sens, car privilégiant l'aspect coût, elles sont nettement favorables au "consigné".

2.1.2 Difficultés propres à la consignation / la déconsignation

Les principaux problèmes liés à la consignation ont leur source soit dans la disparition des emballages, soit dans le changement du taux de consignation.

2.1.2.1 Disparition des emballages : la casse externe et les non-restitutions

Les deux causes de disparition des emballages sont la casse externe et le non-retour, et elles sont fréquemment désignées par le terme de "freinte en clientèle". La casse externe provient essentiellement de la manipulation. En revanche, le non-retour ou rétention a des causes plus diverses qui dépendent des intentions du détenteur.

En effet, la rétention peut être volontaire, puisque le client conserve l'emballage pour une utilisation personnelle. Mais, bien souvent, l'absence de restitution est involontaire, surtout au niveau du consommateur final, celui-ci oubliant qu'il détient des emballages consignés ou bien ignorant simplement qu'ils ont fait l'objet d'une consignation, il peut également négliger de les restituer, ne jugeant pas la somme consignée, suffisamment motivante.

De toute façon, qu'il s'agisse de casse externe ou de rétention et que ces dernières aient lieu à un moment précis ou non, le fournisseur, en amont, est dans une totale ignorance de la survenance de cette disparition. En effet, l'emballage est non identifiable, et bien souvent, aucun délai n'est exigé pour la restitution. En l'absence de tels délais, la freinte en clientèle d'une consignation déterminée n'est jamais certaine.

2.1.2.2 Distorsions dans le temps du taux de consignation : le changement de taux

Le changement de taux intervient, en général, dans la période de l'année où l'activité est la plus réduite (hiver ou Ramadan). Malgré cela, un volume non négligeable des emballages consignés subsiste chez les embouteilleurs, et logiquement tout ce qui a été consigné à l'ancien taux devrait être repris au même taux, mais cela suppose de connaître la situation de chaque client au jour du changement de taux. De nombreux embouteilleurs possèdent cette information, mais il leur est difficile de l'appliquer aux intermédiaires qui, pour la plupart, ne connaissent pas avec précision le nombre d'emballages de chaque type détenus par chacun de leurs clients. Compte tenu de ces difficultés quasiment insurmontables, les changements de taux ont été jusqu'alors applicables immédiatement à la consignation et à la déconsignation.

Nous retiendrons les hypothèses suivantes pour étudier les incidences du changement de taux applicable immédiatement :

- le coût d'achat de l'emballage sera égal au taux de consignation en vigueur avant le changement afin que seuls les effets de ce dernier entrent en ligne de compte.
- l'ancien taux de consignation sera de 1 DH pour la commodité du raisonnement.
- la hausse de taux sera, pour les mêmes raisons, de 20% soit 0,20 DH.

Au jour du changement de taux, l'emballage peut être chez l'embouteilleur ou chez son client.

- L'emballage est dans le parc au moment du changement de taux

Dès la première commercialisation, le producteur recevra 1,20 DH de consignation alors qu'il ne lui en a coûté que 1 DH pour acheter l'emballage. Il reçoit donc 0,20 DH de trésorerie supplémentaire dont il bénéficiera tant que l'emballage sera dans le circuit. A ce stade, deux hypothèses peuvent se présenter :

- L'emballage revient. L'embouteilleur doit rembourser les 1,20 DH qu'il a encaissés lors de la consignation, il retrouve donc le coût de 1 DH relatif à son achat et le client, quant à lui, récupère sa mise.
- L'emballage ne revient pas suite à une rétention ou à une casse externe. L'embouteilleur conserve définitivement les 1,20 DH de consignation, ce qui compense son achat de 1 DH et lui permet un gain définitif de 0,20 DH en trésorerie. Le client perd en revanche la totalité de la consignation et devient propriétaire.

Dès que le producteur reconsignera la bouteille qui lui a été retournée, son avance de trésorerie de 1 DH cessera à nouveau, et il se retrouvera dans la même situation financière que lors de la première consignation au nouveau taux. Tant que le montant de la consignation restera au même taux, les consignations et les déconsignations successives produiront les mêmes effets.

- L'emballage est en consignation au moment du changement de taux

La bouteille étant chez le client, deux situations peuvent se présenter.

- Elle est retournée et déconsignée au nouveau taux. Le producteur doit donc déboursier 1,20 DH qui correspondent à 1 DH encaissé lors de la consignation et à 0,20 DH de supplément dû à la hausse du taux. Le client réalise un gain en trésorerie de 0,20 DH qu'il pourra utiliser au financement des consignations concomitantes ou futures au nouveau taux.
- La bouteille fait l'objet d'une rétention. L'embouteilleur conserve la consignation de 1 DH qui le dédommage de son investissement initial, et le client supporte la charge définitive de 1 DH. Le changement de taux est dans cette hypothèse sans incidence.

- La bouteille déconsignée au nouveau taux est maintenant chez le producteur qui la réutilise pour un nouvel embouteillage, nous sommes, à nouveau, en présence de deux possibilités :
 - La bouteille ne peut être reconsignée pour différentes raisons (casse, mise au rebut, vol), le producteur subit un coût définitif de 1,20 DH, 1 DH d'achat et 0,20 DH de remboursement excédentaire au client.
 - La bouteille est reconsignée à 1,20 DH, le producteur voit son avance de trésorerie cesser. Si, à l'issue de cette nouvelle consignation, la bouteille ne lui revient pas, il pourra constater un produit de 1,20 DH en compensation de son achat de 1 DH et son supplément de déconsignation de 0,20 DH. L'opération sera donc neutre pour tous les non-retours qui se produiront au cours des rotations successives jusqu'au prochain changement de taux.

Que se passe-t-il si la bouteille subit un nouveau changement de taux de 0,20 DH ? Nous avons tenté de résumer dans le tableau, ci-dessous, les quatre situations principales pouvant en résulter.

1. La bouteille est chez l'embouteilleur depuis le 1^{er} changement de taux.
2. La bouteille est chez l'embouteilleur lors du 2^{ème} changement de taux, alors que lors du 1^{er} changement, elle était en consignation.
3. Lors du 2^{ème} changement de taux, la bouteille est en consignation alors que lors du 1^{er} changement, elle était chez l'embouteilleur.
4. La bouteille est en consignation depuis le 1^{er} changement de taux

Chapitre 2 : Suivi des emballages récupérables par la consignation et la déconsignation

		SITUATION AU 1 ^{ER} CHANGEMENT DE TAUX	
		Bouteille chez l'embouteilleur	Bouteille en consignation
SITUATION AU 2EME CHANGEMENT DE TAUX	<p>BOUTEILLE</p> <p>CHEZ</p> <p>L'EMBOUETTEUR</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A chaque consignation à 1,40 reçoit une trésorerie supplémentaire de 0,40. • A chaque déconsignation à 1,40 finance le coût d'achat de la bouteille soit 1 DH. • Casse interne perd 1 DH de coût d'achat de la bouteille. • Casse externe gain du supplément de trésorerie reçu soit 0,40. 	<ul style="list-style-type: none"> • A chaque consignation à 1,40 reçoit une trésorerie supplémentaire de 0,20. • A chaque déconsignation à 1,40 finance la bouteille 1 DH et un supplément de déconsignation 0,20. • Casse interne perd 1,20 DH : 1 DH de coût d'achat Σ 0,20 de supplément de déconsignation du 1^{er} changement. • Casse externe gain 0,20 DH de supplément de trésorerie reçu au 2^{ème} changement.
	<p>BOUTEILLE</p> <p>EN</p> <p>CONSIGNATION</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A chaque consignation à 1,40 reçoit une trésorerie supplémentaire de 0,20. • A chaque déconsignation à 1,40 finance la bouteille à 1 DH et un supplément de déconsignation 0,20. • Casse interne perd 1,20 DH : 1 DH de coût d'achat Σ 0,20 de supplément de consignation du 2^{ème} changement. • Casse externe gain 0,20 DH de supplément de trésorerie reçu au 1^{er} changement 	<ul style="list-style-type: none"> • A chaque consignation à 1,40 ne reçoit aucune trésorerie supplémentaire. • A chaque déconsignation à 1,40 finance la bouteille 1 DH et deux suppléments de consignation 0,40. • Casse interne perd 1,40 DH : 1 DH de coût d'achat Σ 0,20 de supplément de déconsignation. • Casse externe aucun gain

Pour les bouteilles acquises entre les deux changements de taux, en prenant l'hypothèse que le coût d'achat est égal au taux de consignation en vigueur soit 1,20 DH, nous sommes dans la situation d'un premier changement de taux. En revanche, pour des bouteilles plus anciennes, nous pouvons être au 3^{ème} ou 4^{ème} changement de taux s'il y a une revalorisation chaque année. Ainsi, si les plus anciennes bouteilles sont à leur quatrième changement de taux, nous sommes en présence de :

$2^4 + 2^3 + 2^2 + 2^1$ soit 30 situations différentes, allant du gain potentiel des quatre majorations cumulées à une perte potentielle équivalente. Le problème se trouve de surcroît compliqué par l'existence, à chaque changement, de proportions différentes d'emballages sur parc et en clientèle.

Quand on envisage le problème au niveau d'une seule bouteille, les pertes et gains de chaque situation envisagée s'équilibrent. Mais, au jour du changement de taux, il n'y a jamais 50% des emballages sur parc et 50% en consignation et les rétentions en clientèle ne sont jamais égales aux casses internes. En conséquence, l'équilibre global n'est pas assuré, ce qui alimente le débat : faut-il modifier le taux de consignation ?

2.2 Portée juridique de la consignation

La consignation d'emballages a fait l'objet de beaucoup de controverses en ce qui concerne la définition de son régime juridique.

Afin de comprendre le fondement juridique du contrat de consignation, compte tenu de son caractère particulier, nous adopterons la démarche classique de l'étude doctrinale, à savoir :

- l'analyse du contrat de consignation par rapport aux grands contrats définis par le Code Civil,
- la définition de la nature propre du contrat de consignation,
- les obligations réciproques des parties à l'occasion de l'exécution du contrat.

2.2.1 Etude des contrats voisins de la consignation

Par certains de ses aspects, le contrat de consignation a pu être assimilé à des contrats définis par le Code Civil, tels que la vente, la location, le dépôt, la vente à réméré, la location-vente et la donation. Aussi, au vu des textes légaux, nous allons essayer d'analyser les identités et les différences existant entre les contrats-types cités, ci-dessus, et le contrat de la consignation.

2.2.1.1 Consignation et contrat de vente

L'article 478 du Dahir formant Code des Obligations et Contrats (D.O.C.) stipule :
" La vente est un contrat par lequel l'une des parties transmet la propriété d'une chose ou d'un droit à l'autre contractant contre un prix que ce dernier s'oblige à lui payer".

La consignation est une convention étroitement liée au contrat principal qu'est la vente du contenu.

En outre, les deux contrats sont dans les deux cas, synallagmatiques, consensuels, instantanés, commutatifs et à titre onéreux, si l'on assimile la consignation à un prix.

Toutefois, l'identité entre ces deux contrats n'est pas totale, et ce, pour trois raisons tenant plus au fond qu'à la forme de ces derniers.

L'article 478 du D.O.C. crée un engagement réciproque de livrer la chose et de la payer, caractérisant essentiellement la vente. Or, dans le cas de consignation :

- où l'on considère que l'acheteur a la faculté de restituer l'emballage moyennant reversement du prix de consignation par le vendeur,
- où l'on admet qu'il est tenu de les restituer après usage.

Dans ces deux hypothèses, l'engagement réciproque de livrer la chose et de la payer, caractérisant la vente, est inexistant du fait, soit de l'option, soit de l'obligation de restitution.

La vente a pour effet principal de conférer à l'acquéreur un droit réel sur la chose : la propriété. Or, la consignation n'opère jamais le transfert de propriété ; fournisseur et acquéreur deviennent titulaires d'un droit de créance réciproque sur le montant de la consignation, le fournisseur ne cessant pas d'être propriétaire de son bien.

La notion de prix fait partie intégrante du contrat de vente, par contre, il n'en est pas de même dans la consignation où la somme consignée peut ou doit être restituée. Compte tenu de ces différences, on ne peut assimiler la consignation à un contrat de vente.

2.2.1.2 Consignation et contrat de location

Le louage de chose est ainsi défini par l'article 627 du D.O.C. :

"le louage de choses est un contrat par lequel l'une des parties cède à l'autre la jouissance d'une chose mobilière ou immobilière, pendant un certain temps, moyennant un prix déterminé que l'autre partie s'oblige à lui payer".

Dans les deux contrats, il existe bien la mise à disposition d'un bien pour une durée déterminée, néanmoins, le prix constitue l'une des principales différences entre ces deux conventions. Dans le contrat de consignation, la somme versée lors de la remise de la chose est remboursée à sa restitution ; ce qui n'est jamais le cas au terme d'un contrat de location où le prix reste acquis au bailleur. En outre, la nature du droit conféré, sur le bien, est sensiblement différente. En effet, le droit de jouissance du locataire est un droit personnel plus étendu que le droit d'usage consenti au client sur l'emballage consigné, ce dernier ne pouvant être utilisé que temporairement et conformément à son objet.

2.2.1.3 Consignation et contrat de dépôt

L'article 781 du D.O.C. définissant le dépôt comme suit : "le dépôt est un contrat par lequel une personne remet une chose mobilière à une autre personne, qui se charge de garder la chose déposée et de la restituer dans son individualité".

Ainsi, comme pour la consignation, une chose est remise, avec obligation de la conserver et la restituer. De plus, l'article 790 du D.O.C. disposant que "le dépôt est essentiellement gratuit" lève l'obstacle du prix existant dans les autres contrats.

Cependant, certaines différences ont pu être décelées, quant à l'objet du contrat et aux obligations des parties.

En se référant à l'article 781 du D.O.C., l'intention du déposant est d'assurer la garde de la chose, que le dépôt soit volontaire ou nécessaire. Cette notion de garde n'est, en revanche, nullement dans l'objet de la consignation où la remise de la chose est un moyen nécessaire à la vente du produit.

L'article 792 du D.O.C. dispose que "le dépositaire" ne peut se servir de la chose déposée sans la permission expresse ou présumée du déposant. Il est de toute évidence que l'acquéreur ne peut que se servir de l'emballage, ne serait-ce que pour consommer le produit.

Il peut même, suivant les usages en vigueur, consigner cet emballage à ses propres clients, s'il n'intervient qu'à un stade intermédiaire de la consommation. C'est, d'ailleurs, ce deuxième point qui différencierait le plus le dépôt de la consignation, car tant que l'usage résulterait de la propre consommation de l'acquéreur, l'on pourrait estimer que la permission du fournisseur se trouve automatiquement présumée, devant l'impossibilité dans laquelle se trouverait ce client de consommer sans utiliser l'emballage.

Par ailleurs, le dépôt engendre nécessairement la restitution, alors qu'en matière de consignation, l'emballage non réclamé peut ne jamais être restitué.

L'analyse de ce contrat de dépôt, parallèlement au contrat de consignation, démontre bien que ces deux conventions, quoique présentant certaines similitudes, divergent totalement sur certains points. Aussi, cette définition ne peut-elle être retenue pour qualifier la consignation.

2.2.1.4 Consignation et autres contrats voisins

La vente à réméré :

Ce contrat où le vendeur se réserve la faculté de racheter dans un certain délai la chose qu'il vend moyennant le reversement du prix, présente l'intérêt de prévoir une restitution éventuelle avec remboursement du prix, mais l'assimilation se heurte au problème du transfert de propriété qui se trouve réalisé dès la vente, l'exercice de la faculté de rachat opérant un deuxième transfert de propriété. De plus, l'option est exercée par le vendeur, alors que dans la consignation c'est l'acheteur qui est à l'origine de la non-restitution.

La location-vente :

Ce contrat assortit la location d'une vente qui se réalise une fois qu'un certain nombre de loyers ont été payés. Or, nous l'avons vu, la consignation n'est ni une vente (absence de transfert de propriété), ni une location (loyers définitivement acquis). On a pu faire le rapprochement dans l'hypothèse d'emballages consignés et loués, considérés comme vendus à l'expiration d'un certain délai. Mais dans ce cas, il s'agit d'un contrat mixte de consignation et de location, et la vente n'a lieu qu'à posteriori, une fois le délai convenu écoulé. Donc, à l'origine, il est difficile de dire que l'intention des parties était de conclure un contrat de location-vente.

La donation :

Bien qu'elle présente le caractère de gratuité associé à la remise de la chose, la donation ne peut être retenue, car elle opère un transfert de propriété ; ce qui n'est, comme nous l'avons déjà évoqué, jamais le cas de la consignation. De plus, la donation ne peut prendre en compte la notion de restitution.

De tous les contrats envisagés jusqu'à présent, aucun ne peut définir exactement la nature du contrat de consignation. A la lumière de ces analyses comparatives, il ressort que la consignation est "un contrat gratuit, accessoire à un contrat de vente, transférant temporairement l'usage d'un bien, moyennant le versement d'une certaine somme remboursable en garantie de la restitution"⁽⁷⁾. Aussi allons-nous maintenant examiner plus précisément cette définition caractérisant la nature propre de la convention de consignation au moyen de l'analyse doctrinale communément admise de nos jours ?

⁽⁷⁾ Mémoire de M. Tinier (voir bibliographie)

2.2.2 Nature propre du contrat de consignation

Cette convention synallagmatique, ayant pour objet l'emballage commercial récupérable permettant la vente du produit, est conclue généralement entre deux commerçants (embouteilleur-intermédiaire, intermédiaire-détaillant). Toutefois, au stade final de la commercialisation, nous serons fréquemment en présence d'un contrat mixte, puisque l'une des parties, le dernier acheteur, ne sera pas commerçant. Ce contrat particulier a été qualifié par certains auteurs de contrat innomé⁽⁸⁾, en raison de l'impossibilité de lui donner une identité juridique. Sa dualité, telle qu'elle est définie par la doctrine, n'est pas étrangère à cette difficulté. Nous examinerons, donc successivement, chacun de ses aspects, en étudiant d'une part, le prêt à usage et d'autre part, le gage.

2.2.2.1 Le prêt à usage

Le D.O.C. dans son article 830 définit le prêt à usage comme suit : "le prêt à usage, ou commodat, est 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 de l'emprunteur de restituer la chose même. Dans le commodat, le prêteur conserve la propriété et la possession juridique des choses prêtées ; l'emprunteur n'en a que l'usage".

Les dispositions de cet article se révèlent satisfaisantes pour analyser les opérations successives de la consignation, si l'on fait abstraction du versement de la somme en garantie de restitution. L'emballage est livré par le fournisseur. L'objet du prêt est l'usage du bien par l'acquéreur, ce qui est la principale objection à l'assimilation de la consignation à un contrat de dépôt.

Par ailleurs, le prêt à usage n'est assorti d'aucune condition de prix, ce qui reflète parfaitement le caractère de gratuité de la consignation, en opposition avec la location.

⁽⁸⁾ Mémoire d'expertise comptable - M. Tinier (voir bibliographie)

En effet, le retour des emballages donne toujours lieu au remboursement de la somme "consignée", c'est à dire versée au fournisseur en contrepartie de la livraison à titre de garantie, sauf convention contraire définissant un prix de "déconsignation" inférieur à celui de la consignation, le remboursement est intégral.

Enfin, l'article 830 du D.O.C. précise que le prêt à usage n'opère pas le transfert de propriété, l'emprunteur n'ayant qu'un droit précaire de détention, ce qui s'accorde avec la notion de la consignation.

Toutefois, la société prêteuse qui pratique la consignation inclut certainement l'amortissement de l'emballage récupérable (bouteille - casier) dans son prix de revient, ce qui enlève le caractère de gratuité du contrat de consignation et diverge avec les dispositions de l'article 835 du D.O.C. qui stipule que "le prêt à usage est essentiellement gratuit", alors comment qualifier la somme consignée au moment de la livraison de l'emballage, et comment concilier la pratique courante de la non-restitution avec les caractéristiques du commodat ?

Cette interrogation montre qu'il faut nécessairement compléter la qualification de prêt à usage, insuffisante à elle seule pour décrire la consignation, cela nous amène à aborder la notion de gage sur espèces.

2.2.2.2 Le gage sur espèces

Le prêt à usage étant gratuit⁽⁹⁾, il convient de compléter la définition de la consignation afin de tenir compte du versement de la somme consignée. La contrepartie de la prestation du fournisseur est l'obligation faite à l'acheteur de restituer l'emballage. Cette obligation de faire, non exécutée, peut se résoudre en dommages-intérêts. On peut donc considérer que la consignation d'une somme entre les mains du fournisseur (d'où le terme de consignation) est un dépôt garantissant l'exécution de cette obligation de restitution de l'acheteur.

⁽⁹⁾ Article 830 du DOC

Par conséquent, en cas d'inexécution de cette obligation, le fournisseur est en droit de retenir cette somme à titre d'indemnité.

Réglementé par les articles 1184 à 1198 du D.O.C., le contrat de gage consiste en l'affectation d'un meuble à la garantie d'un créancier avec transfert au créancier de la détention du meuble. Or, la consignation consiste plutôt en l'affectation d'une somme d'argent ou d'une créance en garantie d'un meuble, l'emballage. Toutefois, rien ne s'oppose à ce que la créance soit en nature (le fournisseur est créancier de l'emballage qui lui appartient) et que le gage soit constitué par des espèces étant entendu que le fournisseur "entre en possession" de ce gage par la simple tradition ou l'inscription en compte.

Au surplus, les conditions de forme et de fond du gage s'appliquent parfaitement à cet aspect de la consignation. Le gage civil exige un écrit comme moyen de preuve. En matière commerciale, exceptionnellement, le gage peut être verbal.

Par ailleurs, l'objet donné en gage peut être une chose fongible, en l'occurrence des espèces, et le créancier doit être mis en possession de ce gage ; ce qui est vrai dans la consignation.

La consignation d'emballages, analysée selon les critères du droit commun, se présente donc sous le double aspect complémentaire d'un prêt à usage et d'un gage sur espèces ; cela entraîne un certain nombre de conséquences quant aux obligations des parties, en application des règles du droit civil. C'est cet aspect du contrat de consignation que nous allons aborder à présent.

2.2.3 Exécution du contrat de consignation

La définition du contrat de consignation ayant été précisée, il convient d'examiner maintenant les obligations réciproques du client et du fournisseur à l'occasion de l'exécution du contrat. Celles-ci seront moins strictes au niveau de la forme, puisque nous serons, la plupart du temps, dans le domaine commercial ; surtout dans le cadre de cette étude.

Nous étudierons successivement le prêt à usage où nous serons en présence d'un prêteur et d'un emprunteur, et le gage avec l'existence d'un créancier gagiste.

2.2.3.1 Obligations issues du prêt à usage

- Au niveau du prêteur

L'article 841 du D.O.C. précise que "si le prêt a été fait sans détermination d'époque, l'emprunteur ne doit restituer la chose qu'après s'en être servi suivant la destination convenue ou suivant l'usage". La notion d'usage étant assez vague, il faut se référer aux us et coutumes de la profession pour déterminer quelle doit être la durée normale d'utilisation de l'emballage considéré ? A l'expiration de ce délai qu'il est souvent fort difficile de cerner avec précision (les conditions de vente restent souvent muettes sur ce sujet en matière d'emballage bouteille et casier), le fournisseur est en droit de réclamer la restitution.

Le refus, après mise en demeure du client, devrait en toute logique, constituer l'élément matériel du délit d'abus de confiance. Toutefois, il est difficile de retenir cette qualification dans le cadre des opérations commerciales courantes, concernant l'emballage, la première des difficultés étant bien souvent de savoir à qui adresser la mise en demeure.

Dans le même ordre d'idées, on peut se poser la question de savoir si le fournisseur peut poursuivre en dommages et intérêts pour restitution tardive. Outre la difficulté, déjà soulevée, d'apprécier à partir de quand la restitution serait tardive, la nature des relations commerciales amène à considérer qu'il est laissé à l'acheteur une option de restitution, tout au moins, quand la somme consignée peut constituer, en cas de non-restitution, des dommages et intérêts suffisants.

Les engagements du prêteur comportent encore la garantie au client de tout préjudice subi du fait de l'emballage, à condition que les défauts de la chose aient été connus du fournisseur et n'aient pas été portés à la connaissance du client. Le cas le plus fréquent sera les dommages causés au contenu du fait des défauts du contenant.

Au niveau de l'emprunteur

Nous aurons, ici, à examiner quels sont les droits du client attachés à l'usage de l'emballage et quelles sont ses responsabilités quant à la garde de la chose ?

Le prêt ne confère au client qu'un droit de détention. Ce droit précaire exclut, pour lui, la possibilité de se servir de l'emballage dans un but autre que celui auquel il est destiné par sa nature. Il n'est pas nécessaire de le prévoir dans les conditions de vente, mais il n'est pas inutile d'y stipuler toutefois l'usage restrictif qui doit être fait des emballages consignés.

Quant à la responsabilité, s'il y a perte ou détérioration accidentelle, même si cela provient d'un cas fortuit ou de force majeure, le client doit être tenu pour indéfiniment responsable en tant que gardien de la chose. En revanche, il ne peut être tenu pour responsable de l'usure normale de la chose, notion qui ne présente en fait que peu d'intérêt dans le cas de la bouteille en verre.

2.2.3.2 Obligations issues du gage

La constitution du gage sur espèces, compte tenu de sa nature, n'appelle pas de remarque particulière ; la remise étant réalisée par paiement de la somme ou par inscription en compte, nous nous interrogerons donc sur le sort de la somme consignée à l'expiration du contrat, le détenteur du gage pouvant être à cette date, "in boni" ou en difficulté.

Détenteur "in boni" :

Lors de la restitution de l'emballage, la somme est remboursée au client s'il y a eu paiement, ou bien la créance est compensée avec une dette s'il y a inscription en compte.

Si l'acquéreur conserve l'emballage au-delà d'un délai communément admis et que la consignation n'a pas été payée, le créancier est en droit de poursuivre le recouvrement de sa créance ou d'exiger la restitution de l'emballage. En revanche, dans l'hypothèse où la consignation a été payée, deux possibilités s'offrent au fournisseur en fonction du taux de consignation :

- le taux est supérieur ou égal au prix de revient : il appréhende la somme consignée à titre de dommages et intérêts, en vertu du droit de préférence et du privilège du créancier gagiste.
- le taux est inférieur (ou l'est devenu suite à une hausse) au prix de revient : le fournisseur a intérêt à poursuivre la restitution ou à obtenir dommages et intérêts en complément de la consignation reçue.

Détenteur en difficulté :

Le principe de base est que l'emballage ayant été simplement prêté, il ne peut en aucun cas entrer dans l'actif du client défaillant.

Dans l'hypothèse où l'emballage se trouve toujours chez le client, le fournisseur est en droit de le réclamer, en remboursant, à la masse, la somme consignée, si cette dernière a été payée. Dans le cas contraire, la récupération de l'emballage libère le fournisseur de toute obligation vis à vis de la masse.

2.2.3.3 Consignation dans un courant commercial continu

La répétition du contrat de consignation, dans un courant commercial continu, peut faire penser à un contrat à exécution successive, tel le contrat d'abonnement. En effet, le cycle commercial donne lieu à un enchevêtrement de livraisons et de restitutions, de consignations et de déconsignations, d'inscriptions en compte et de règlements dans lequel certains auteurs ont voulu voir l'exécution successive d'un même contrat plutôt qu'une succession de contrats individuels.

L'intérêt de la question apparaît dans toute son ampleur, à propos des changements de taux de consignation, ces derniers étant considérés comme une modification du contrat dans l'hypothèse d'un contrat unique à exécution successive.

En fait, à chaque fois qu'un emballage est restitué et que le montant de sa consignation est remboursé, un contrat de consignation qui a débuté lors de la remise de l'emballage avec paiement ou inscription en compte de la somme consignée est parfaitement réalisé et exécuté. Ce n'est pas le chevauchement qui peut remettre en cause cet état de fait, même si l'individualisation de chaque contrat peut paraître malaisée dans la pratique.

Conclusion :

Cet examen de la consignation proprement dite et de ses principales caractéristiques, aussi bien sur le plan de l'intérêt qu'elle présente qu'au niveau des difficultés inhérentes à son emploi, nous a permis de mettre en évidence un certain nombre de problèmes que nous aurons l'occasion d'étudier à nouveau sur les plans comptables et fiscaux.

Il est certain qu'une double qualification juridique du contrat de consignation répondrait parfaitement à la spécificité de la relation qui s'établit entre le propriétaire des emballages et les détenteurs successifs. Elle ne résoudrait pas pour autant les difficiles problèmes pratiques auxquels se trouvent confrontés les différents utilisateurs et qui soulèveront des problèmes comptables, fiscaux et organisationnels particulièrement délicats.

Chapitre 3 : Traitements comptables du suivi des emballages récupérables par la consignation et la déconsignation.

Dans ce chapitre, nous exposerons, en premier lieu, les traitements comptables des opérations de consignation et de déconsignation en présentant aussi bien le schéma classique de comptabilisation que les conséquences de la variation du taux de la consignation, et de l'incidence du non-retour.

En deuxième lieu, nous présenterons les traitements comptables des opérations de clôture des comptes en matière d'emballages récupérables. Afin d'élucider ces opérations, nous présenterons un exemple chiffré de comptabilisation en cours et à la clôture de l'exercice aussi bien pour les emballages gérés en immobilisations que ceux gérés en valeurs d'exploitation.

3.1 Suivi comptable des opérations de la consignation et de la déconsignation

3.1.1 Comptabilisation des opérations de la consignation et de la déconsignation

Le fonctionnement des comptes de la consignation se résume comme suit :

Le compte 4425, "Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés", est crédité des sommes facturées par l'entreprise à ses clients au titre des consignations d'emballages ou de matériel par le débit du compte 3421 "clients".

Il est débité du même montant :

- par le crédit du compte 3421 "clients" en cas de restitution de l'emballage,
- par le crédit des comptes intéressés de la classe 7 dans le cas où l'emballage est conservé par le client (cessions d'immobilisations ou autres produits d'exploitation en fonction du mode de comptabilisation retenu pour les emballages),

- par le crédit du compte 3421 "clients" et de la subdivision du compte 712 intitulée "Bonis sur reprises d'emballages consignés", lorsque la reprise est effectuée pour un prix inférieur à celui de la consignation".

Parallèlement, on peut en déduire le fonctionnement du compte 3413, "Fournisseurs - créances pour emballages et matériels à rendre", jouant avec les comptes 4411 "Fournisseurs" et 61317 "Malis sur emballages rendus". Enfin, toute compensation entre le compte "clients - dettes pour emballages et matériels consignés", et "Fournisseurs, créances pour emballage et matériel à rendre" est prohibée, en application du principe de non-compensation, il n'est pas inutile de le rappeler, au regard des pratiques rencontrées dans certaines entreprises.

Il est à noter que lorsque le prix de la consignation est inférieur au coût de revient de l'emballage, une provision pour risques et charges devrait être constituée à concurrence de la différence entre ces deux éléments afin de faire face à la perte éventuelle en cas du non-retour.

A la clôture, le solde des comptes de créances et/ou de dettes pour emballages est la résultante de l'ensemble des mouvements de consignation et de déconsignation ayant affecté le solde de départ. Il convient, alors, de régulariser les cessions intervenues au cours de l'exercice (freinte en clientèle), en parallèle avec les comptes d'actif, qui auront été également apurés des pertes internes (casses, mise au rebut). A l'issue de ces opérations, l'on doit pouvoir, à l'aide de l'inventaire sur parc, vérifier l'égalité suivante en quantité par unité (bouteilles, casiers, palettes...) :

<u>A l'Actif</u>		<u>Au Passif</u>
Emballages à rendre	}	= Emballages consignés
+ Emballages immobilisés ou en stock		
- Emballages sur parc		

Nous aurons l'occasion de revenir ultérieurement sur cette égalité fondamentale, en matière de consignation.

3.1.2 Variation du taux de consignation

Dès l'instant où l'embouteilleur accepte pour des raisons commerciales de déconsigner à partir d'un jour donné tous les retours à venir au nouveau taux de consignation, il subit une perte qui se traduit par l'accroissement de sa dette résultant des emballages consignés. En effet, en appliquant, lors de la reprise, un nouveau taux de consignation, l'embouteilleur reconnaît devoir à ses clients une somme supérieure à celle initialement prévue. Le principe de ce supplément de dette peut être considéré comme probable, pour ne pas dire certain, dès la hausse du tarif : son montant est connu à cette date, et son fait générateur est constitué par l'engagement de l'embouteilleur de déconsigner uniformément au nouveau taux. Cette procédure doit donc entraîner la constatation immédiate d'une perte par augmentation de la dette résultant des emballages consignés.

Il convient cependant d'insister sur les conséquences de cette réévaluation :

- Les prix de cession à prendre en considération pour les emballages non restitués ultérieurement seront les nouveaux taux de consignation ; il s'ensuit que la plus-value dégagée au moment du non retour sera majorée par la perte préalablement constatée à la date du changement de taux.
- Dans les faits, le renouvellement par les clients des consignations lors de chaque commande limite les décaissements de l'entrepôt au cas particulier des clients qui cessent ou réduisent leurs achats. Cet argument incite certaines entreprises à ne pas enregistrer la perte réalisée du fait de l'augmentation des taux de consignation. Un tel comportement, contraire au principe de prudence, ne peut être adopté car il aboutit à l'établissement d'un bilan inexact qui présente des comptes d'emballages consignés non réalistes. A titre d'illustration, les comptes "Clients-Dettes pour emballages et matériels consignés" présentant un solde débiteur alors qu'il n'y avait plus d'emballages consignés ; ces anomalies résultaient de la non comptabilisation de la perte au moment du changement de taux. A l'inverse, le profit correspondant ne doit être enregistré chez le client, en vertu du principe de prudence, qu'au moment :

- de sa réalisation, c'est-à-dire lors du retour des emballages chez le vendeur consignataire.
- Enfin, le supplément de dette étant théoriquement égal à la quantité d'emballages détenus par les tiers multipliée par l'augmentation de taux, il n'est malheureusement pas rare de rencontrer, dans la pratique, des difficultés pour en déterminer le montant, et ce du fait de problèmes d'appréhension de flux liés à l'organisation de l'entreprise.

3.1.3 Incidence du non-retour des emballages consignés

La comptabilisation du défaut de restitution d'emballages est traitée de la manière suivante :

- Chez le fournisseur :

- Dans le cas d'un emballage consigné, classé comme immobilisation, la non-récupération de ce dernier constitue donc une cession d'immobilisation ; le montant de la consignation est alors retenu comme celui de la cession qui donnera lieu aux écritures classiques en cette matière, à savoir annulation de la valeur nette comptable et constatation du produit de cession d'immobilisation.
- Si l'emballage consigné est considéré comme une valeur d'exploitation, le montant de la vente, c'est-à-dire celui de la consignation est porté, en principe, au crédit du compte 7127 "Ventes et produits accessoires".

- Chez le client :

Le compte 4313 "Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre", qui constitue une créance sur le vendeur consignataire, doit donc être soldé par le débit :

- d'un compte 6137 "Malis sur emballages" si l'emballage a été égaré ou détruit,

- d'un compte d'immobilisation ou d'achats stockés s'il est conservé par l'entreprise, ce qui est rarement le cas du fait d'un suivi insuffisant des flux d'emballages.

3.2 Traitements comptables des opérations de clôture des comptes en matière d'emballages récupérables

3.2.1 Inventaire physique

Le code de commerce prescrivant à tout commerçant de faire tous les ans un inventaire de ses biens⁽¹⁰⁾, il faut donc, à chaque arrêté de bilan, procéder au recensement et à l'évaluation des éléments de l'actif et du passif et en particulier des immobilisations et des stocks (donc des emballages).

Or, le problème de relevé physique va se poser le jour de l'inventaire, pour les emballages qui sont en clientèle, compte tenu de l'impossibilité matérielle de faire un relevé physique chez tous les clients.

3.2.1.1 Exposé théorique du comptage des emballages récupérables

Les emballages gérés et suivis par l'entreprise se répartissent, à tout moment en deux catégories :

- les emballages chez les clients (consignés)
- les emballages présents dans l'entreprise

Il convient de mettre en place une procédure qui permette de maintenir l'égalité entre le nombre d'emballages inscrits à l'actif et leur représentation au passif sous forme de consignation :

(nombre d'emballages) x (prix unitaire de consignation)

Au moment de l'inventaire, il suffit donc d'ajouter :

- premièrement, le nombre d'emballages consignés donné par la comptabilité auxiliaire.
- deuxièmement, le nombre d'emballages présents dans l'entreprise le jour de l'inventaire.

⁽¹⁰⁾ Article 5 du dahir n°1.92.138

et l'on obtient ainsi le nombre théorique d'emballages devant figurer en immobilisations ou en stocks.

Ce chiffre est théoriquement inférieur au total des emballages figurant dans l'actif, à cause de la casse interne. Les comptes d'emballages sont ensuite ajustés en conséquence pour tenir compte de ces rebuts.

3.2.1.2 Procédures d'inventaire

Concernant les emballages présents dans l'entreprise le jour de l'inventaire, les règles à respecter sont les mêmes que ces éléments sont inscrits en valeurs d'exploitation ou en immobilisations, et doivent permettre à l'entreprise de pouvoir s'assurer :

- que l'indépendance des exercices sera respectée (définition précise des prises en compte ou non des entrées ou sorties de la journée d'inventaire).
- que tous les existants seront relevés mais qu'ils ne le seront qu'une seule fois (définition précise des zones, des responsables de zones, définition des unités de comptage, arrêt des mouvements pendant la prise d'inventaire).
- que les biens n'appartenant pas à l'entreprise seront comptés à part (bien en dépôt gratuit ou consignés par les fournisseurs ou sous forme de leasing).
- que les biens endommagés ou inutilisables seront rangés et notés à part pour mise au rebut ou constitution de provisions pour dépréciation.
- que les emballages qui sont susceptibles d'être consignés ou vendus en emballages perdus seront relevés à part pour être traités comme il est dit au paragraphe suivant.

Concernant les emballages consignés, faute de pouvoir les compter tous, le jour de l'inventaire, on emploiera le principe de l'inventaire permanent.

Il restera à s'assurer que les chiffres donnés par la comptabilité sont conformes à la réalité, et pour ce faire, on mettra en place une méthode de relevé, interne à l'entreprise, par les personnes qui sont en contact avec la clientèle (chauffeurs-livreurs, représentants...).

Ce relevé pourra être fait une ou plusieurs fois par an, si possible à une époque assez rapprochée de la date d'arrêté des comptes.

Notons que les avancées réalisées par les développements informatiques peuvent ressortir la situation des emballages, par client, par jour ou par semaine et ce, à l'occasion de la visite du vendeur livreur au point de vente grâce au programme informatique dit HHT (Hand Held Terminal).

3.2.2 Comptabilisation des sorties du patrimoine

A la lumière de ce que nous avons dit précédemment, nous pouvons distinguer deux grandes catégories de disparitions : celles intervenant à l'intérieur de l'entreprise (sortie interne) et celles survenant en clientèle (sortie externe). Le traitement comptable des disparitions des emballages est également fonction de la classification retenue par l'entreprise.

3.2.2.1 Les sorties internes

Les casses internes, mises au rebut ou vols sur parc sont toujours à la charge de l'entreprise, que celle-ci soit propriétaire ou non de l'emballage.

Chez le propriétaire qui immobilise les emballages, les disparitions internes entraînent une sortie d'actif que l'on peut constater sous forme de sortie des immobilisations à leur valeur nette comptable sans aucune contrepartie, donc une charge non courante matérialisant la perte brutale et totale de la valeur.

Lorsque les emballages sont classés en stocks, les pertes internes sont automatiquement constatées par la différence entre l'inventaire sur parc à l'ouverture, et celui à la clôture. Les sorties internes occasionnent une variation du stock qui majore les achats d'emballages.

En fait, l'achat devient une charge définitive de l'exercice où l'emballage vient à disparaître, alors que la plupart du temps, à la clôture de l'exercice d'acquisition, l'achat est neutralisé au niveau charge par une augmentation du stock, bien entendu ; dans la pratique, l'appréciation, par ce moyen, des casses internes peut être compliquée par un certain nombre de phénomènes, au nombre desquels il faut rajouter les retours excédentaires. Il est donc nécessaire de pouvoir recouper l'information ainsi obtenue avec des données statistiques.

3.2.2.2 Les sorties externes

Quelles que soient les raisons de la freinte en aval, casse, rétention volontaire ou non, elles produisent le même effet pour l'agent économique d'amont, qui a reçu, en gage, le montant de la consignation.

Pour le propriétaire en amont, l'extinction de la dette doit être considérée comme une cession d'emballages dont le traitement comptable différera, une fois encore, suivant la classification retenue.

Lorsque les emballages sont immobilisés, nous sommes en présence d'une cession d'un élément de l'actif immobilisé. La consignation versée par le client est un "Produit de cession des immobilisations corporelles". Mais, comment affecter ces cessions à l'ensemble des lots acquis et déterminer ainsi le coût d'acquisition ? Aucune règle parfaite n'existe en matière d'immobilisations, les cessions s'opérant habituellement bien par bien, compte tenu de leur caractère individualisable. Si l'on analyse la rétention en clientèle, rien ne permet d'affirmer que les emballages les plus anciens en seront les premiers à ne pas être retournés, si la non-restitution est volontaire. Une autre méthode consiste à répartir la non-restitution proportionnellement au nombre d'emballages inscrits à l'actif.

Lorsque les emballages sont inscrits en stock, nous sommes en présence d'une cession des sous-produits enregistrée comme telle dans un sous-compte 7127 "Ventes et produits accessoires". Ce produit provient de l'extinction de la dette de consignation, le stock doit être parallèlement diminué de ces sorties externes.

Si la régularisation s'opère extra - comptablement, nous constaterons, comme en matière de disparitions internes, une majoration des achats d'emballages. Or, selon le même processus qu'on a décrit précédemment, cela revient à constater définitivement l'achat de l'emballage cédé qui, jusqu'alors, avait été neutralisé au niveau charge par l'inscription en stock.

3.3 Règles de comptabilisation à l'aide d'un exemple chiffré

Pour envisager la plupart des cas possibles de comptabilisation, nous nous situerons dans le contexte d'une entreprise qui adapte les deux méthodes de comptabilisation en même temps. Ainsi, elle inscrit les bouteilles 1l verre en valeurs d'exploitation et les casiers plastiques en tant qu'immobilisations. L'entreprise utilise ces deux emballages dans le cadre de ses activités de production et la commercialisation de ses produits en adoptant le principe de la consignation. Les données chiffrées ont été volontairement simplifiées pour donner une vision claire des opérations. Nous envisagerons, dans un premier temps, les opérations en cours d'exercice puis nous examinerons les opérations de clôture.

3.3.1 Comptabilisation des opérations en cours de l'exercice

3.3.1.1 Comptabilisation à l'entrée dans le patrimoine

L'entreprise acquiert, le 15 septembre 2004, 1000 casiers plastiques pour un coût d'achat de 40.000 DH HT. A cette date, l'entreprise passera l'écriture suivante :

4411 Fournisseurs	34551 Etat-TVA récupérable sur immobilisations	233 Emballages récupérables non identifiables
48 000 ↑	8 000 ↑ (11)	40 000 ↑

Parallèlement, une fiche d'immobilisation ou une ligne du tableau d'amortissement sera ouverte indiquant :

⁽¹¹⁾ le taux de la TVA est de 20%

Chapitre 3 : Traitements comptables du suivi des emballages récupérables par la consignation et la déconsignation

<u>Date</u>	<u>Quantité</u>	<u>PU</u>	<u>Valeur</u>
15.09.2004	1000 casiers	40 DH	40000 DH

L'entreprise acquiert, à la même époque, 12000 bouteilles 1l verre pour une valeur de 36.000 DH HT, elle comptabilisera cette acquisition en stock suivant les écritures ci-jointes :

4411 Fournisseurs	34552 Etat-TVA récupérable sur les charges	61232 Achat d'emballages récupérables non identifiables
43 200 ▲	7 200 ▲	36 000 ▲

Pour les opérations de clôture, il est indispensable que l'entreprise tienne un état extra-comptable lui fournissant les renseignements similaires à la fiche d'immobilisation.

<u>Date</u>	<u>Quantité</u>	<u>Référence</u>	<u>PU</u>	<u>Valeur</u>
15.09.2004	12000	bouteille 1l	3 DH	36000 DH

3.3.1.2 Comptabilisation des opérations de la consignation et de la déconsignation

L'entreprise livre 6000 bouteilles et 500 casiers courant le mois de novembre 2004 à un client, en tant que consignation au taux de 2,5 DH/bouteille et 40 DH/casier. Il est à noter que le prix de la consignation choisie pour les bouteilles est inférieur au prix d'achat.

- Comptabilisation chez l'embouteilleur :

3421 Clients	442510 Clients-Dettes pour emballages & matériels consignés bouteilles	6195 Dotations d'exploitation aux provisions pour risques & charges	4508 Autres provisions pour risques et charges
15 000 ▲	15 000 ▲	3 000 ▲	3 000 ▲

La provision pour dépréciation est dotée pour faire face à la différence entre le prix de la consignation 2,5 DH et le prix d'achat de l'emballage 3,0 DH.

L'entreprise passera également l'écriture constatant la consignation des casiers :

3421 Clients	442520 Clients-Dettes pour emballages & matériels consignés casiers
25 000 ↑	25 000 ↑

- Comptabilisation chez le client

4411 Fournisseur embouteilleur	3413 Fournisseur créances pour emballages & matériels à rendre
15 000	15 000
<u>25 000</u>	<u>25 000</u>
40 000	40 000

Suite à la baisse d'activité en décembre, le camion de livraison reprend de chez ce client 200 casiers et 2400 bouteilles, nous aurons les écritures parallèles suivantes :

- Comptabilisation chez l'embouteilleur

3421 Clients	442510 Clients-Dettes pour emballages & matériels consigné bouteilles	442520 Client-Dettes pour emballages & matériels consigné casiers
8 000 → casiers	6 000	8 000
<u>6 000</u> → bouteilles		

7195 Reprises sur provisions pour risques et charges	4508 Autres provisions pour risques et charges
1 200	1 200

- Comptabilisation chez le client

442 Fournisseurs	3413 Fournisseurs-Créances pour emballages & matériels à rendre
8 000	8 000
<u>6 000</u>	<u>6 000</u>
14 000	14 000

3.3.1.3 Comptabilisation d'un changement de taux

Suite à l'augmentation du prix du pétrole et son impact sur le prix de la résine, composante essentielle dans la fabrication du casier plastique, l'embouteilleur décide de porter le taux de consignation du casier plastique qu'il utilise pour la distribution de ses sodas de 40 DH à 45 DH à effet du 1^{er} mars 2005. En accord avec ses clients, la première déconsignation postérieure à cette date se fera à l'ancien taux.

Au 28 février 2005, le montant de la dette pour emballages consignés, correspondant aux casiers plastiques est de 2.000.000 DH correspondant à 50 000 casiers. Les premières déconsignations faites, chez l'ensemble des clients, au cours de la première quinzaine de mars ont permis de reprendre 20.000 casiers. La freinte en clientèle constatée sur ce type de casier est de 3% des consignations. Sur les 30 000 casiers restants après la première déconsignation, 1 500 casiers (50 000 x 3%) ne seront pas statistiquement restitués, il faut donc constater une perte de 5 DH pour les 28 500 casiers (50 000 – 20 000 – 50 000 x 3%) consignés à l'ancien taux qui seront repris au nouveau taux.

442520 Clients-Dettes pour emballages & matériels consignés - casiers	61317 Malis sur emballages rendus
142 500	142 500

A la clôture de l'exercice, il faudra considérer que 1 500 casiers restent valorisés, à l'ancien taux, dans le poste "Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés", à moins que l'on ne fasse tout de suite la régularisation pour cession, au moment du changement de taux. Il est peu probable que les clients enregistrent dans leur comptabilité le profit concomitant.

Toutefois, l'écriture pour un client ayant conservé après la première déconsignation 100 casiers consignés à l'ancien taux, serait suite à l'augmentation de la créance, la suivante :

3413 Fournisseurs-Créances pour emballages & matériels à rendre	71275 Bonis sur reprises d'emballages consignés
500 ▲	500 ▲

3.3.2 Comptabilisation à la clôture de l'exercice

3.3.2.1 Comptabilisation à la clôture pour les emballages gérés en immobilisations

Sur la base de 30 000 casiers consignés au cours de l'exercice, nous avons déterminé, selon les statistiques de l'entreprise :

- la freinte en clientèle : $30\ 000 \times 3\% = 900$ casiers
- la casse interne : $30\ 000 \times 1\% = 300$ casiers

Ces deux sorties de casiers peuvent être imputées sur les immobilisations par les deux méthodes suivantes :

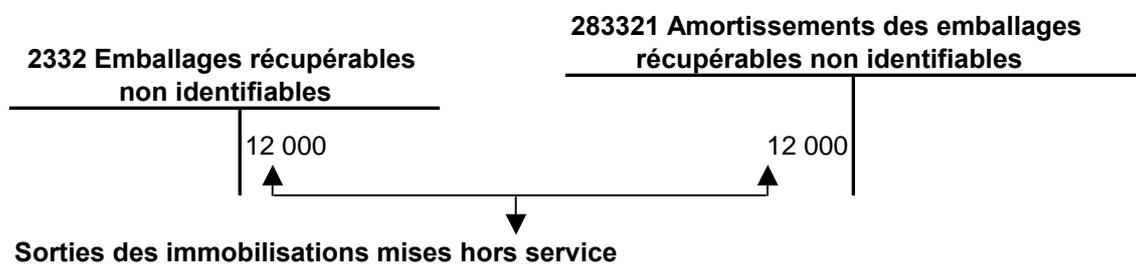
- la première consiste à utiliser la méthode FiFo c'est à dire ces sorties sont à imputer sur les plus anciennes acquisitions éventuellement amorties totalement.
- La deuxième méthode consiste à répartir ces sorties proportionnellement aux achats, sauf en ce qui concerne la dernière acquisition, trop récente.

L'entreprise passera, en conséquence, les écritures suivantes, si les emballages sont totalement amortis :

Cession / Freinte en clientèle

2332 Emballages récupérables non identifiables	283321 Amortissements des emballages récupérables non identifiables
36 000	36 000
7513 Produits des cessions des immobilisations corporelles	4425 Clients-Dettes pour emballages & matériels consignés
36 000	36 000

Casses internes :



Au jour de la clôture des comptes, l'entreprise aura à effectuer un inventaire physique de tous les casiers plastiques vides ou pleins sur parc, en distinguant bien les casiers lui appartenant de ceux qui sont la propriété des tiers. Cet inventaire permettra la vérification de la première égalité fondamentale concernant les casiers :

Casiers immobilisés = casiers sur parc + casiers consignés

Seul, un suivi extra-comptable des mouvements de consignation-déconsignation, par type de casiers, permettra de connaître le nombre de casiers en consignation.

Les casiers pour lesquels l'entreprise est uniquement un intermédiaire, doivent également faire l'objet de régularisations pour freinte en clientèle et casse interne. Ceux-ci doivent être appréciés par type de casiers ou au minimum par taux de consignation.

3.3.2.2 Comptabilisation à la clôture pour les emballages gérés en valeurs d'exploitation

L'entreprise suit les mouvements de consignation de chaque client par recoupement avec l'analyse basée sur les rotations et les dernières consignations, elle peut approcher avec une fiabilité satisfaisante le nombre de cols consignés. Ces derniers, ajoutés à ceux présents sur parc usine, à la clôture de l'exercice (31.12.2004) donnent un parc total de 450 000 cols, dont 150 000 à l'intérieur de l'entreprise. Toutefois, les chiffres obtenus, en ce qui concerne les bouteilles en consignation ne peuvent prendre en compte la freinte en clientèle qui est estimée à 2% des consignations. Il y a eu, au cours de l'exercice, 2 500 000 cols consignés, soit une freinte de 50 000 unités.

Un état extra-comptable donne la consistance par origine des litres verre acquis par l'entreprise. Il servira à la détermination du prix unitaire retenu pour la valorisation des bouteilles. La casse interne ressort, après extrapolation des pesées de verres cassés et confrontation avec les statistiques tenues par l'entreprise à 50 000 bouteilles.

Nous passerons, dans un premier temps, l'écriture de cession des bouteilles, au taux de consignation en vigueur, soit 2,5 DH.

31232 Emballages récupérables non identifiables	442510 Clients-Dettes pour emballages et matériels consignés	4455 Etat TVA facturée	7127 Ventes et produits accessoires	61243 Variation des stocks des emballages
125 000	125 000	20 834	104 166 (12)	125 000

La méthode retenue pour l'évaluation des stocks doit faire l'objet d'une mention, dans l'ETIC au chapitre "méthode d'évaluation" sur le plan de la permanence des méthodes.

Compte tenu de l'égalité fondamentale, nous devrions avoir en consignation la quantité suivante de 1 litre verre :

$$\begin{aligned} \text{Stock au bilan} - \text{Stock sur parc} &= \text{Quantité en consignation} \\ 400\ 000 \text{ b.} - 150\ 000 \text{ b.} &= 250\ 000 \text{ b.} \end{aligned}$$

⁽¹²⁾ Si la TVA collectée ne peut pas être facturée, dans le cas contraire, le prix de cession serait de 125 000 DH et la contrepartie de la TVA collectée, une créance client.

Conclusion :

Dans la réalité, quel que soit le mode de classification retenu par l'entreprise, les données nécessaires à de telles comptabilisations sont beaucoup plus complexes et souvent fort difficiles à obtenir. En effet, l'embouteilleur utilise fréquemment plusieurs types d'emballages, de plus, le compte "Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés", comme le compte "Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre" amalgament non seulement les bouteilles, mais également les casiers, les palettes et divers conteneurs métalliques. Une correcte comptabilisation nécessite donc une organisation interne fiable, dotée de moyens informatiques, afin de collecter les informations indispensables.

En matière de comptabilité, et pour être complet, il est nécessaire d'évoquer les mentions devant figurer dans l'ETIC concernant les méthodes d'évaluation retenues pour la classification des emballages, et celles relatives au suivi du fonds de consignation :

- pour les emballages immobilisés, il faudra préciser la durée d'amortissement pratiquée, et les emballages cassés (bouteilles et casiers) feront l'objet d'un amortissement exceptionnel en raison de leur mise hors service.
- Pour les emballages inscrits en valeurs d'exploitation, l'on indiquera la méthode retenue pour l'évaluation à la clôture (coût moyen pondéré ou FIFO).

Chapitre 4 : Aspects fiscaux de la gestion des emballages récupérables

Dans ce chapitre, nous exposerons, en premier lieu, les traitements fiscaux en matière d'acquisition d'emballages récupérables en présentant l'intérêt de la distinction qui réside dans la position de l'administration fiscale par rapport à l'amortissement pratiqué ou des provisions constituées, nous traiterons également l'impact du classement comptable de ces emballages au regard de la patente et du droit d'enregistrement. En second lieu, nous exposerons l'approche fiscale en matière de la TVA sur les opérations de consignation et de déconsignation, ensuite, nous traiterons les emballages consignés au regard de l'impôt sur les sociétés en présentant la position de l'administration fiscale par rapport au non-retour de ces emballages.

4.1 Traitement fiscal en matière d'acquisition d'emballages récupérables : immobilisations ou valeurs d'exploitation

4.1.1 Intérêt de la distinction

Très tôt, la question s'est posée de savoir s'il fallait considérer les emballages comme des immobilisations ou comme des valeurs d'exploitation, en effet, différentes mesures fiscales applicables à l'une ou à l'autre des catégories, provision pour dépréciation des stocks, abattement sur les plus-values, traitement en matière de TVA ainsi que le traitement au niveau des impôts de la patente, confèrent un intérêt certain à cette distinction.

D'ailleurs, dans les circulaires de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur la valeur ajoutée, l'administration fiscale, en harmonie avec les textes comptables, a opéré cette distinction en considérant que les emballages commerciaux comprennent, d'une part, les emballages perdus qui sont destinés à être livrés avec leur contenu sans consignation ni reprise et, d'autre part, les emballages récupérables qui sont susceptibles d'être provisoirement conservés par la clientèle et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées.

En principe, les premiers sont les seuls à inclure dans les valeurs d'exploitation, les seconds constituant normalement des immobilisations. Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables, les emballages récupérables peuvent être assimilés à des stocks.

Les termes de cette position pour des emballages récupérables posent clairement le principe d'une classification en immobilisations. Seuls, ceux qui sont non identifiables, c'est à dire parfaitement fongibles et dont l'identification entraîne des difficultés excessives, peuvent être portés, malgré leur nature, dans les valeurs d'exploitation.

L'entreprise a donc la possibilité de considérer les emballages récupérables non identifiables soit comme immobilisation, soit comme valeurs d'exploitation et cette possibilité relève de règles de gestion de l'entreprise.

Quel que soit le traitement comptable suivi pour les emballages récupérables, immobilisations ou valeurs d'exploitation, quelle serait la position de l'administration fiscale par rapport à l'amortissement pratiqué ou des provisions constituées ?

4.1.2 Déductibilité de l'amortissement et des provisions constituées

Le traitement fiscal en matière d'acquisition des emballages récupérables se résume dans les points suivants :

Lorsque l'emballage récupérable est considéré en tant que valeurs d'exploitation, la déductibilité des provisions constituées reste discutable, il s'agit notamment des :

- provisions pour dépréciation estimées en fonction d'une moins-value constatée entre le prix comptabilisé et le cours très aléatoire des emballages d'occasion.
- provisions pour casses sachant bien que les éléments d'appréciation ne se situent pas uniquement à l'intérieur de l'usine mais chez les clients où l'embouteilleur n'a pas la qualité d'agir.

Ainsi, il peut s'avérer difficile à un embouteilleur de respecter tout ou partie des conditions auxquelles est subordonnée la déductibilité des provisions sur stocks, par exemple, si la provision pour casse n'est pas évaluée avec des méthodes statistiques rigoureuses, l'administration peut refuser sa déductibilité en arguant son caractère imprécis et l'approximation insuffisante de la provision ainsi constituée.

Dans le cas où l'emballage récupérable serait traité en tant qu'immobilisation, peut-on pratiquer un amortissement déductible des bases de l'impôt ? Si oui, dans quelles conditions ?

En règle générale, trois conditions doivent être remplies pour la déductibilité de la charge d'amortissement ⁽¹³⁾ :

- l'amortissement doit être pratiqué sur les éléments d'actifs immobilisés concourant à l'exploitation et soumis à la dépréciation ;
- il doit correspondre approximativement à la dépréciation subie ;
- il doit être effectivement pratiqué en comptabilité.

Seul, le point de la dépréciation pose problème dans le cas de l'emballage récupérable (bouteille et casier), en effet, ces derniers et plus précisément les bouteilles ne subissent pas d'usure apparente, et elles restent utilisables comme neuves jusqu'à ce qu'elles soient cassées ou perdues. En plus, il est difficile de démontrer l'existence d'une dépréciation pour les trois raisons suivantes :

- les emballages en question ne sont pas identifiables,
- il n'est pas possible de connaître leur durée exacte d'utilisation,
- la valeur d'usage reste constante.

⁽¹³⁾ Circulaire de l'IS

Toutefois, pour le cas des emballages bouteilles, il est à noter qu'une bouteille ayant subi de nombreux chocs thermiques ou physiques a une probabilité plus importante de se briser qu'une bouteille neuve. On peut donc soutenir qu'il existe, néanmoins, une dépréciation invisible par accroissement de la probabilité de casse, mais aucune étude permettant d'apprécier le vieillissement de la bouteille en verre n'a été publiée à ce jour. Il faut, également, noter que c'est surtout la valeur d'utilité qui ne se déprécie pas, alors que la valeur vénale d'une bouteille déjà utilisée subit une décote indéniable.

L'amortissement est considéré, en fait, comme un moyen commode de constater les disparitions de bouteilles et casiers de manière forfaitaire, sur la base de la durée de vie moyenne de l'ensemble d'un lot. En l'absence de constatation des non-retours, il s'agit pour certains de prendre en compte l'ensemble des disparitions, tandis que pour d'autres, l'effet conjoint de l'amortissement et des cessions suite à la rétention doit faire disparaître les bouteilles et casiers de l'actif, à la fin de leur durée de vie présumée.

L'amortissement de l'emballage récupérable non identifiable, une fois inscrit en immobilisation, est accepté par l'administration fiscale et ce, dans la mesure où celui-ci n'est pas pratiqué à un rythme trop élevé sans rapport avec la durée de vie réelle de l'emballage.

4.1.3 Choix de la méthode au regard de la patente et droit d'enregistrement

Là encore, la classification de l'emballage récupérable en immobilisations ou en valeurs d'exploitation peut poser quelques difficultés au propriétaire au regard de la détermination de la valeur locative, base de calcul de la patente et la taxe urbaine, ainsi qu'à l'égard des droits d'enregistrement.

4.1.3.1 Au regard de la patente

L'article 6 de la loi de la patente promulguée par le dahir n°1.61.442 du 30 décembre 1961 stipule que "pour les usines, les établissements industriels et les prestataires de service, la taxe proportionnelle est calculée sur la valeur locative de ces établissements pris dans leur ensemble et munis de tous leurs moyens

matériels de production. En aucun cas, cette valeur locative ne pourra être inférieure à 3% du prix de revient des terrains, des constructions, des agencements, des matériels et outillage,..."

Devons-nous inclure, dans le calcul pour la détermination de la valeur locative, les emballages récupérables dans le cas où ceux-ci seraient considérés comme immobilisations et plus précisément en tant que matériel et outillage conformément à la codification comptable marocaine ?

Dans la pratique, en l'absence de tout texte en la matière, l'administration fiscale n'inclut pas les emballages récupérables non identifiables inscrits au niveau des immobilisations dans la base du calcul de la taxe proportionnelle de la patente.

4.1.3.2 Au regard des droits d'enregistrement

L'intérêt de cette question, qui n'est que rarement débattue, existe pourtant lors de la cession de l'entreprise, en fait, la classification choisie par l'entreprise est importante puisque s'il s'agit de stocks, ceux-ci pourront normalement être soumis à la TVA, et échapper ainsi aux droits d'enregistrement. En revanche, s'il s'agit d'immobilisation, ils feront partie du fonds de commerce et seront imposables à ce titre au taux de 5%. De même, si ces emballages récupérables sont considérés comme élément de fonds de commerce lorsqu'ils sont traités en valeurs d'exploitation, le taux ne serait que de 1%.

4.2 Traitement fiscal en matière de suivi par la consignation et la déconsignation des emballages récupérables non identifiables

4.2.1 Approche fiscale en matière de TVA sur la consignation - déconsignation

L'administration fiscale considère que le contrat de consignation a une double nature juridique :

- individuellement, celui-ci s'analyse en "un contrat de prêt à usage assorti d'un dépôt de fonds à titre de garantie" (c'est la consignation vue du côté du client).

- globalement, (et vue du côté fournisseur), la consignation équivaut, d'une part, à prêter à sa clientèle une partie des emballages moyennant une avance de fonds exigée de cette dernière, et restituée lors de la remise des emballages vides, d'autre part, à céder l'autre partie, connue dans les mêmes conditions moyennant le montant des consignations correspondantes, ce qui confère au contrat de consignation son double aspect complémentaire, un prêt à usage et gage sur espèce.

Ainsi, l'administration fiscale considère que les sommes perçues lors des livraisons d'emballages consignés doivent être exclues de la base d'imposition, à la condition que la TVA afférente à ces sommes ne soit pas facturée, elles doivent être incorporées dans la base d'imposition, lorsque les emballages n'ont pas été rendus aux termes des délais en usage dans la profession.

C'est ce qui ressort de la note circulaire du 24.03.86 commentant les dispositions de l'article 11 de la loi sur la TVA et qui stipule que "L'emballage consigné n'est pas perdu avec le produit qu'il contient, il doit être restitué (bouteille de gaz, fûts, containers etc.). La valeur de ces emballages consignés ne doit pas être, en principe, comprise dans le chiffre d'affaires imposable, dans la mesure où ils continuent à appartenir au vendeur à condition, toutefois, que la taxe sur la valeur ajoutée y afférente ne soit pas facturée et que ces emballages rendus 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 rattachés à l'opération de vente initiale et suivent le régime de ces ventes".

Dans le cas de la non-restitution des emballages, deux traitements fiscaux peuvent être appliqués :

- si les emballages sont considérés comme des marchandises, le montant de la consignation est passible de la TVA au taux du contenu. En général, la TVA ne pourra pas être refacturée aux clients individuels, et par conséquent le prix de la consignation est considéré TTC afin d'éviter que cette TVA reste à la charge de l'entreprise.

- si les emballages sont considérés comme immobilisations, on se trouve alors en présence d'une cession de bien d'occasion faite par une personne ayant utilisé ce bien pour les besoins de son exploitation, en principe, cette opération n'est pas soumise à la TVA lors de la vente mais au reversement de la TVA initialement déduite par fraction.

Il apparaît très nettement que le raisonnement, suivi en matière fiscale, est tout à fait autonome. Ainsi, on analyse le même acte, la consignation, en deux éléments opposés : un prêt et une vente.

4.2.2 Approche fiscale en matière de l'impôt sur les sociétés

L'imposition des emballages consignés au regard de l'IS, comme en matière de TVA, ce sont encore les non-retours d'emballages prêtés qui conduisent à s'interroger sur la nature de la somme restant acquise à l'entreprise par suite de la disparition de la dette. Cette recette est-elle imposable ? Si oui, quand et à quel titre ?

L'administration fiscale analyse la consignation comme une dette envers le client. Cette position considère que les opérations de consignation n'ont aucune incidence sur le montant des bénéfices imposables, pas plus d'ailleurs que les rendus d'emballages consignés. C'est seulement dans le cas où de tels emballages seraient définitivement conservés par les clients, et où se trouve donc éteinte la dette contractée envers ces derniers, lors du dépôt de leurs consignations que l'entreprise doit comprendre dans ses bénéfices imposables les profits correspondants.

Toutefois, le problème ardu de la détermination de la date de non-retour reste entier. Les délais en usage dans la profession varient en fonction du type de clientèle et du type d'emballage, en plus, aucune notion théorique de délai de restitution n'est imposée par le propriétaire à sa clientèle et sur un plan pratique, il s'avèrerait particulièrement difficile de le mettre en œuvre. L'administration n'a apporté aucun élément de réponse écrit à ce sujet, pourtant, il est nécessaire en matière de l'impôt sur les sociétés de déterminer, pour la recette provenant de

l'abandon de la créance par le client, l'exercice de rattachement et ce en respect de la règle d'annualité de l'impôt.

Cette question est capitale, pour le cas fréquent où l'entreprise ne constate pas année par année les non-retours, et laisse, de ce fait, se constituer dans le compte emballages consignés un gain latent des déconsignations qu'elle n'aura plus à effectuer.

La dette était considérée comme effacée, lorsque le non-retour avait été relevé par le contribuable ou par le contrôleur des impôts, sans se préoccuper de l'exercice auquel il se rapportait (prescrit ou non). Cette décision permettait ainsi d'imposer toutes les consignations ne constituant plus des dettes maintenues au bilan, alors même que leur abandon remontait à un exercice prescrit.

En cas où cette imposition est relevée par le contrôleur des impôts, elle serait soumise au taux de l'impôt sur les sociétés en vigueur, et ferait aussi l'objet d'une retenue à la source au taux de 10% en tant que distributions occultes résultant des redressements des bases d'imposition, et ce conformément à la doctrine administrative et à l'article 10 de la loi de finance 01/07 du 31.12.2000 modifiant l'article 9 de la loi N°24-86 de l'IS.

En revanche, la date à retenir était celle à laquelle les consignations pouvaient être considérées comme définitivement acquises.

L'administration fiscale a opté pour une détermination statistique des non-retours et considère qu'une fraction déterminée statistiquement de la consignation non remboursée devrait être traitée comme des cessions concomitantes à la vente du contenu, ainsi le problème de l'annualité de l'impôt se trouvait résolu.

L'administration fiscale marocaine, dans le cadre des contrôles fiscaux pour les entreprises exerçant l'activité d'embouteillage et de distribution du produit alimentaire, et utilisant les processus et les méthodes de consignation, avait admis pour cette profession un taux de reprise de 6% sur le solde du compte fonds de consignation à la clôture de l'exercice pour les bouteilles en verre et 3% sur le solde du compte fonds de consignation pour les casiers plastiques.

Cette recette étant désormais rattachée à un exercice déterminé, il convient de s'interroger à présent sur le fondement de ces méthodes statistiques retenues pour fixer ces taux et sur la nature de ce profit.

4.2.2.1 Fondements de l'emploi des méthodes statistiques pour déterminer le produit de cession des emballages récupérables

La méthode préconisée par l'administration fiscale est tirée de l'observation, sur une période assez longue, du mouvement des emballages récupérables et de la constatation qu'un certain nombre d'entre eux ne sont jamais rendus par les clients :

- soit par suite de la casse,
- soit pour une utilisation à d'autres fins,
- soit par déconsignation auprès des concurrents (pour certains emballages banalisés).

Théoriquement, il suffit donc de déterminer de "manière statistique" les emballages qui ont été détenus plus longtemps que le délai normal en usage dans la profession, et d'appliquer le pourcentage obtenu, au montant des consignations de l'année, pour avoir le montant des ventes d'emballages de l'exercice.

Le procédé le plus simple pour calculer le pourcentage d'emballages non restitués consiste à tenir le raisonnement suivant :

Les conditions d'exploitation et les quantités livrées d'un exercice à l'autre étant les mêmes, si chaque client restitue intégralement tous les emballages qui lui ont été consignés, le rapport déconsignation est égal à 1,

consignation

donc, à contrario, si le rapport déconsignation est inférieur à 1, on en déduit qu'il

Consignation

y a rétention anormale d'emballages.

Le pourcentage d'emballages non restitués est alors déterminé par le rapport :

$$K = \frac{\text{Consignation} - \text{déconsignation}}{\text{Consignation}}$$

Mais pour que ce rapport soit significatif, il faut le calculer en prenant un certain nombre de précautions :

- premièrement, il ne doit pas y avoir un seul rapport, mais autant de rapports K qu'il y a de catégories d'emballages. En effet, une catégorie comme les bouteilles ou les casiers a un pourcentage k de non-retour assez élevé du fait de la casse et de la déconsignation très facile auprès des concurrents qui utilisent les mêmes emballages. Par contre, les casiers marqués au nom du fournisseur se retournent d'une manière très régulière, du fait de l'impossibilité de déconsigner auprès d'autres emballages.
- deuxièmement, le rapport k doit être fait en quantités et non pas en dirhams pour annuler les effets néfastes des variations du prix de la consignation.
- troisièmement le rapport $k = \frac{\text{Consignation} - \text{déconsignation}}{\text{Consignation}}$ ne suffit pas à déterminer le montant des emballages vendus.

En effet, ce rapport est influencé par un certain nombre d'autres facteurs :

- a- il doit tenir compte de la progression des quantités vendues (soit par augmentation du nombre des clients, soit par une augmentation des quantités livrées à chaque client). C'est là un point important, car en admettant que tous les clients retournent leurs emballages dans les délais normaux (c'est à dire comme ils ont l'habitude de le faire), le rapport déconsignation sera toujours inférieur à 1, mais cela ne traduit plus une consignation rétention anormale d'emballages mais tout simplement, l'augmentation du chiffre d'affaires entraînerait une augmentation de la masse des emballages consignés.

- b- en cas de régression du chiffre d'affaires, on assiste au phénomène inverse où le rapport déconsignation peut être supérieur à 1 alors que
consignation
certains clients ne rendent pas leurs emballages.
- c- dans la catégorie des emballages banalisés, lorsqu'on ne tient pas de comptes individuels par client, il est très difficile de savoir si certains clients ne présentent pas plus d'emballages à la déconsignation qu'il ne leur en a été consigné, venant ainsi annuler partiellement ou totalement les emballages non rendus par les autres.
- d- il faut enfin se méfier que la répartition des ventes au sein de la période étudiée soit normale, car même en cas de stabilité globale des ventes, une augmentation des ventes en fin de période a pour effet d'augmenter momentanément la masse globale des emballages consignés (et inversement en cas de diminution des ventes), c'est donc un facteur important de distorsion du rapport en question.

On comprend donc que l'ensemble de ces facteurs rend le calcul du pourcentage d'emballages non retournés, extrêmement délicat, voire même impossible à approcher de manière sérieuse sans un modèle économique très poussé.

Il est à noter que les méthodes statistiques ne sont valables que lorsqu'elles sont globales, et la détermination du pourcentage des emballages non retournés n'échappe pas à la règle : le pourcentage déterminé au niveau global n'est plus du tout valable au niveau de chaque client pris individuellement.

Mais ces méthodes ont deux inconvénients majeurs :

- a- la non-possibilité de contrôler le compte 4255 "clients - dettes pour emballages et matériels consignés" puisque ce dernier est crédité du montant des consignations, débité des déconsignations, puis débité chaque année du montant forfaitaire représentant les ventes d'emballages de l'année, déterminé de manière statistique comme il a été dit plus haut.

- b- la non-possibilité de vérifier les comptes d'emballages immobilisés à cause de la tenue globale du compte de consignation et la détermination forfaitaire du montant des sorties de l'actif, ainsi on ne pourra jamais connaître le nombre d'emballages réel chez chaque client.

Enfin, les méthodes statistiques ainsi retenues constituent sûrement un des seuls cas où une vente n'a pas pour contrepartie, un achat, chez un autre agent économique. La méthode statistique appliquée chez le vendeur n'est plus valable chez l'acheteur puisque c'est lui qui est le maître du jeu dans la déconsignation. Comment, en effet, va-t-on faire admettre à l'acheteur que le vendeur ayant constaté x% de vente d'emballages dans ses comptes, il faut que lui-même acheteur constate dans ses comptes la même quantité d'emballages dans ses achats.

L'acheteur pourra toujours rétorquer que les emballages sont toujours chez lui, que non seulement il ne les a pas achetés mais qu'au contraire il les retourne pour déconsignation, ce qui ne peut être refusé par le vendeur.

L'application des règles fiscales pourrait aboutir à des enregistrements comptables ne reflétant pas la réalité économique, puisque ne s'appuyant pas sur la réalité juridique du contrat : en effet, le "prêt à usage" ne pouvant pas se transformer en vente par la seule action du temps, tout détenteur d'un emballage, peut demander le remboursement de la somme versée en consignation, et par conséquent l'écriture qui constate la vente, annule à tort une dette qui n'est pas éteinte.

4.2.2.2 Nature du profit déterminé

La disparition de la dette envers le client, au passif, a pour contrepartie la sortie des emballages correspondants du patrimoine de l'entreprise. Ainsi, il apparaît fréquemment un écart positif entre le montant de la consignation et la valeur nette comptable des emballages immobilisés compte tenu des amortissements pratiqués.

Jusqu'alors les consignations abandonnées étaient considérées comme faisant partie des bénéfices, sans autre précision. S'appuyant sur ces décisions, la position de l'administration, quoique non exprimée dans une doctrine, persiste à voir dans ce profit un bénéfice imposable.

Le contribuable peut considérer que les emballages non retournés sont soit anciennement acquis (méthode FIFO) soit opérer des prélèvements sur tous les lots précédemment acquis, et dont le montant figure encore à l'actif ; autrement dit, les sorties d'actif doivent se faire proportionnellement aux différentes acquisitions composant le poste emballages.

L'intérêt de l'une ou l'autre méthode réside surtout, lorsque les emballages sont classés en tant qu'immobilisations, dans l'application des dispositions de l'article 19 de la loi N°24-86 régissant l'impôt sur les sociétés, et qui accorde des abattements sur les plus-values réalisées en cas de cession des immobilisations.

En effet, en appliquant la méthode FIFO, la plus-value constatée sera importante puisque les sorties d'emballages auront été imputées sur les plus anciennes, et donc ceux qui sont totalement amortis, cette plus-value bénéficierait aussi du taux d'abattement plus élevé, compte tenu de la durée de possession de ces emballages pour l'entreprise.

Il est à noter que l'administration fiscale avait accepté lors du contrôle de certaines sociétés d'embouteillage, la détermination par la méthode FIFO du profit résultant du non-retour de la consignation.

Nous n'avons pas évoqué jusqu'ici l'incidence, en matière de l'impôt sur les sociétés, de la hausse de taux de consignation, car peu de conflits sont nés à ce propos. Les agents de l'administration fiscale ont la plupart du temps accepté la déductibilité des pertes constatées par les producteurs, à l'occasion des changements de taux de consignation. Quant au profit concomitant, suivant cette thèse, réalisé par l'aval, le problème n'a jamais été relevé, faute sans doute de constatation dans les comptes.

Conclusion :

Cette analyse de la consignation, qui vient d'être faite, montre que la jurisprudence fiscale s'oriente vers une notion économique des ventes d'emballages consignés, qui s'éloigne de la nature intrinsèque de la consignation et de l'analyse juridique faite par les tribunaux de commerce.

Il est donc clair que l'autonomie du droit fiscal impose une vision toute particulière de la déconsignation qui pourrait être en parfaite déconnexion avec la réalité économique.

Conclusion Partie I :

Dans cette partie, nous avons soulevé les spécificités et les particularités des traitements comptables et fiscaux de l'acquisition, et du suivi des emballages récupérables, nous avons souligné les points de concordance et de discordance entre ces traitements et le fondement juridique et économique du contrat de consignation.

Il faut donc transformer la consignation issue des usages en un véritable contrat entre les parties pour que sa définition en soit précise et indiscutable par l'administration fiscale. Ainsi, pourra être traduit dans la comptabilité la nature juridique du contrat, dans le respect des règles fiscales définies pour la consignation usuelle et éventuellement applicables à ce contrat, ce n'est qu'à ce prix là que les comptes annuels pourront être présentés dans le respect de l'image fidèle.

Partie II :

**Problèmes particuliers liés à la gestion et au
contrôle des comptes des emballages récupérables :
propositions de solutions**

Introduction de la Partie II :

Les problèmes posés en matière de gestion d'emballages récupérables peuvent être classés de la manière suivante :

- Les problèmes financiers liés à l'importance des flux monétaires générés par les transactions de consignation et déconsignation.
- Les problèmes comptables ou fiscaux qui résultent des particularités juridiques du contrat de consignation.
- Les problèmes organisationnels qui constituent une entrave à l'appréhension correcte des flux résultant de ces opérations.

Nous tenterons d'apporter, dans cette partie de notre étude, des éléments de réponse aux différents problèmes qui risquent d'être posés dans le cadre de la gestion, et du contrôle des comptes des emballages récupérables non identifiables.

Chapitre 1 : Problèmes financiers

1.1 Identification des problèmes financiers

Il est souhaitable de distinguer deux natures différentes de problèmes :

- ceux afférents à la gestion proprement dite du parc d'emballages disponibles, qui déterminent le niveau des investissements à réaliser en ce domaine par un exploitant des emballages récupérables.
- ceux découlant de la maîtrise plus ou moins grande des flux financiers générés par les opérations de consignation et de déconsignation.

1.1.1 Problèmes liés à la gestion du parc d'emballages disponibles

En matière de gestion du parc disponible d'emballages récupérables, l'objectif devrait normalement consister à réduire les coûts d'immobilisation des capitaux investis sans risque de tomber en rupture de stocks. La dépense à réaliser par les embouteilleurs (en investissement ou en stock) est importante, compte tenu du volume des transactions qu'ils traitent tant en amont avec leurs fournisseurs producteurs qu'en aval avec leurs clients distributeurs. Il convient néanmoins de remarquer que cet investissement est normalement refinancé par les fonds dégagés par la consignation puisque le taux de consignation généralement pratiqué est consistant par rapport au prix d'achat des emballages. A l'inverse, l'utilisation des emballages appartenant à des tiers et consignés par ces derniers peut permettre à l'embouteilleur de résoudre des problèmes ponctuels de pénurie, mais également entraîner des surcoûts importants si cette pratique devient trop systématique. Pour atteindre cet objectif d'optimisation de ses investissements, l'embouteilleur doit donc mener une véritable politique d'investissement qui lui permette de gérer au mieux ses besoins en emballages.

Les entreprises, dans lesquelles nous sommes intervenus, et malgré l'ensemble des études et enquêtes effectuées dans ce sens, il est difficile de connaître

précisément la durée de vie réelle, le délai moyen de rotation ou la localisation du parc d'emballages, en plus, il est difficile de prévoir les mouvements de consignations ou de déconsignations en fonction des prévisions de ventes ou d'achats. En conséquence, la gestion des investissements reste très empirique, le seul objectif ponctuel étant d'éviter la rupture de stock et de se trouver, par-là même, dans l'incapacité de livrer. Une telle démarche présente nécessairement l'inconvénient d'entraîner un surinvestissement et un accroissement inutile du parc d'emballages détenus par l'embouteilleur.

1.1.2 Problèmes liés à la maîtrise des flux des opérations de consignations et déconsignations des emballages récupérables.

Les opérations de consignment et de déconsignment engendrent des flux monétaires dont l'effet, sur la trésorerie de l'embouteilleur, est tout à fait significatif et peut s'élever à plusieurs millions de dirhams. L'importance de ces flux financiers justifie l'établissement d'un budget de trésorerie afférent à ces mouvements de consignment et de déconsignment qui permettrait, entre autres, de diminuer le niveau des frais financiers supportés par cette catégorie d'entreprises, pour ce faire, ces mouvements doivent donc être correctement appréhendés et faire l'objet de prévisions, à court et à moyen terme, que seule une maîtrise satisfaisante des flux financiers dans le processus peut rendre fiables. Force est de constater que les entreprises, utilisant ces emballages, subissaient sans réaction les conséquences, au jour le jour, sur leur trésorerie de ces opérations de consignment ou de déconsignment.

1.2 Mise en évidence du risque financier

Avant toute action corrective, il est nécessaire de mesurer le coût du défaut de gestion des emballages récupérables et leur incidence sur les états financiers d'un embouteilleur. Si le risque financier concernant le circuit des emballages apparaît négligeable et non récurrent, aucune disposition n'est à prendre, dans le cas inverse, le chef d'entreprise doit impérativement et rapidement mettre en œuvre une organisation qui limite la plupart de ces risques. Ainsi, nous tenterons de proposer une méthodologie qui permet d'identifier la nature des risques encourus, d'en mesurer l'impact financier, et ce, de manière rapide et globale.

1.2.1 Définition des emballages à risque

Pour être en mesure d'exprimer rapidement une opinion sur le risque financier consécutif à un défaut de gestion du parc d'emballages récupérables, il est indispensable, faute de temps et de moyens, d'adopter une approche segmentée et non pas exhaustive.

Il convient, dans un premier temps, d'identifier les catégories d'emballages sur lesquelles les risques apparaissent les plus importants, pour ce faire, il est nécessaire de classer ces emballages en fonction de critères simples et objectifs qui résultent d'une approche relativement empirique, à savoir leur valeur et leur destination. Il s'ensuit que les questions suivantes doivent être posées et donner lieu à des réponses suffisamment précises et quantifiées pour permettre un tel classement :

Critères de valeur

- Quelle est l'importance, en volume et en valeur, du parc d'emballages détenu par la société ?
- Quelle est la répartition, à l'intérieur de ce parc, des différents types d'emballages recensés, et ce, respectivement en fonction de leur nombre, de leur prix d'achat unitaire et global ?
- Existe-t-il des emballages spécifiques qui sont seulement introduits dans le cycle de consignation - déconsignation par l'embouteilleur ?
- Quelle est l'importance, en quantité et en valeur, des opérations de consignation et de déconsignation correspondant à chaque catégorie d'emballages ?
- Quels sont les emballages dont les taux de consignation sont fréquemment modifiés ou sont inférieurs aux prix d'achat ? Il est, en effet, logique d'estimer que les emballages présentant ces caractéristiques sont à haut risque.

- Quelles sont la composition et la valeur du parc d'emballages en compte, mis à la disposition de l'embouteilleur par ses fournisseurs, sans aucune contrepartie monétaire ? Ce parc peut être estimé en fonction d'une valeur d'usage reconnue par l'ensemble de la profession ?

Critères de destination

Quels sont les fournisseurs et les clients les plus importants de l'entrepôt ? Il est en effet vraisemblable que ce dernier réalise une grande partie de ses achats et ventes avec un nombre relativement réduit de partenaires commerciaux.

Cette sélection préalable effectuée, il convient de répondre aux questions suivantes :

- Quels sont les partenaires commerciaux à l'origine des litiges les plus nombreux et les plus importants ?
- Quelles sont les catégories d'emballages qui font l'objet du plus grand nombre de litiges ?
- Quelles sont les causes des principaux litiges et comment sont-ils solutionnés ?
- Existe-t-il des clients ou des fournisseurs qui sont "consommateurs" d'emballages, c'est à dire qui ne déconsignent pas les emballages qui leur sont consignés ? Quels sont les emballages concernés par cette pratique de rétention ? Représentent-ils, en valeur, des montants significatifs ?
- A l'inverse, certains partenaires retournent-ils un nombre excessif d'emballages ? Quel type d'emballages ? et pour quel montant ?

Tous les éléments de réponse à ces interrogations existent au sein de l'entreprise ; mais ils sont détenus par un nombre important de personnes ou mentionnés sur les documents exploités de manière incomplète. Le temps nécessaire à la collecte et à l'analyse de ces informations n'est donc pas très long si ces travaux sont réalisés en collaboration avec un responsable qui possède une bonne connaissance de sa société et peut orienter l'expert chargé du diagnostic vers les interlocuteurs adéquats.

Les diverses missions que nous avons réalisées auprès des embouteilleurs nous ont conduits à constater, en mettant en œuvre l'approche que nous venons de décrire, que les palettes, les caisses plastiques et les bouteilles représentaient, a priori, les plus gros risques financiers pour ces sociétés.

1.2.2 Identification de la nature des risques

Après avoir isolé, dans un premier temps, les emballages sur lesquels les risques apparaissent les plus importants, il faut identifier la nature de ces risques qui peuvent être classés en quatre grandes catégories :

- la disparition physique des emballages.
- les pertes constatées suite à des changements de taux de consignation.
- les déconsignations abusives et les retours excessifs.
- les litiges commerciaux avec des fournisseurs ou des clients.

La probabilité de réalisation de chacun de ces risques varie en fonction des faiblesses ou des forces présentées par l'organisation de l'embouteilleur. Notre démarche doit donc consister à réaliser un diagnostic rapide et qualitatif de la fonction emballages en portant plus particulièrement notre attention sur les points suivants :

1.2.2.1 Disparition physique des emballages :

Ce risque est d'autant plus important si :

- les flux financiers d'entrée et de sortie sont mal appréhendés en raison de la qualité insuffisante des contrôles effectués ou du caractère incomplet des supports administratifs utilisés.
- Les emballages sont entreposés dans des aires de stockage non protégées et non surveillées, et peuvent se détériorer rapidement ou même constituer une tentation pour le personnel de l'embouteilleur ou des personnes étrangères à la société.

- Un inventaire physique n'est pas périodiquement effectué pour assurer un recensement correct de ces actifs.

1.2.2.2 Pertes constatées suite à des changements des taux de consignation :

Nous avons déjà examiné, dans une précédente partie de notre étude, les conséquences, pour un entrepôt de distribution, d'une augmentation de ses tarifs de consignation. Pour arrêter, dans de bonnes conditions, une décision aussi stratégique, un chef d'entreprise doit disposer d'un outil de gestion performant qui lui permet d'en mesurer les conséquences, à la fois sur les plans commercial (réaction des partenaires commerciaux), économique (importance de la perte) et financier (incidence sur la trésorerie), dans le cas contraire, il est probable que le risque encouru soit important à défaut d'une réflexion préalable.

1.2.2.3 Déconsignations abusives :

Ce risque ne peut être limité qu'en opérant des contrôles très stricts sur les flux physiques de déconsignations, en l'absence d'une procédure fiable et correctement appliquée, les écarts entre les déconsignations déclarées et les emballages réellement retournés par les clients peuvent être importants et générer des pertes non négligeables.

1.2.2.4 Retours excessifs :

Dans le cas d'emballages aussi banalisés que la bouteille, les palettes ou les caisses plastiques, une entreprise, qui ne gère pas individuellement et de manière rigoureuse ses comptes d'emballages consignés ou à rendre, court les risques de récupérer des emballages qu'elle n'a pas mis dans le circuit. Ce risque est d'autant plus élevé, quand ce phénomène est mal maîtrisé, que l'écart entre les taux de consignation et le prix d'achat est important. A titre d'exemple, si un entrepôt de distribution déconsigne, en une année, 10 000 palettes de plus qu'il n'en a consigné et s'il existe un écart de 30 DH entre le prix de revient et le taux de consignation d'une palette, le surinvestissement peut être estimé à 300 000 DH.

1.2.2.5 Litiges commerciaux :

Les réclamations des fournisseurs se matérialisent par des demandes de restitutions d'emballages à l'embouteilleur qui réclame des justificatifs et donne sa position. Il convient, à ce niveau, d'apprécier la qualité des moyens de preuves dont dispose l'embouteilleur pour solutionner, en sa faveur, ces litiges.

Les litiges "Clients" résultent principalement de désaccords sur les quantités d'emballages retournées à l'embouteilleur par ceux-ci. Il faut donc identifier les contrôles effectués à chaque étape du circuit "Clients", porter une opinion sur leur fiabilité, c'est à dire s'assurer qu'ils sont réalisés de manière contradictoire et matérialisés sur des documents formalisés. Si tel n'est pas le cas, la plupart de ces litiges créeront des situations quasi-conflictuelles qui se régleront par des rapports de force et parfois par la perte de la clientèle.

1.2.3 Méthodologie pratique pour approcher et mesurer l'incidence financière du risque sur les emballages

Nous rappelons que la méthodologie proposée a simplement pour objet de fixer un ordre de grandeur au coût de défaut de gestion des emballages de manutention et à son incidence sur les états financiers. L'estimation de ce risque ne revêt pas, compte tenu de contraintes de temps et d'efficacité précédemment évoquées, un caractère exhaustif et très précis ; elle est, en effet, limitée aux types d'emballages qui ont été considérés comme significatifs, c'est à dire comme représentant, a priori, les plus gros risques financiers pour un embouteilleur des boissons. Elle permet néanmoins de définir une notion de coût d'opportunité et donne au chef d'entreprise les moyens de résoudre le dilemme suivant : agir ou laisser faire.

Principes et limites de la méthode :

La mesure du risque résulte d'une comparaison entre un disponible théorique et l'inventaire physique des emballages détenus sur parc par l'embouteilleur.

Le concept de disponible théorique peut être défini de la manière suivante :

emballages appartenant à l'embouteilleur, qu'ils soient considérés comme des immobilisations ou comme des valeurs d'exploitation.

- + emballages faisant éventuellement l'objet d'un contrat de location ou de crédit-bail.
 - + emballages utilisés appartenant à des fournisseurs ; il peut donc s'agir d'emballages à rendre ou d'emballages en compte.
 - emballages consignés à des clients.
-

= disponible théorique

La détermination du disponible théorique nécessite l'existence de documents extra - comptables enregistrant les flux d'emballages tant avec les fournisseurs qu'avec les clients :

- Une balance identifiant les mouvements d'emballages avec les fournisseurs (en quantité et en valeur), et distinguant les emballages consignés et en compte.
- Une balance enregistrant les flux de consignation et de déconsignation avec les clients, également en quantité et en valeur.

La méthode que nous allons décrire répond, en fait, au souci de quantifier plusieurs types de risques :

a- le risque d'avoir à restituer des emballages immobilisés ou à acheter des emballages pour les rendre à des fournisseurs :

Ce risque résulte de la comparaison entre les emballages théoriquement disponibles, tels que nous venons de les définir, et l'inventaire sur parc des existants physiques.

Cette comparaison conduit à estimer le risque encouru par l'embouteilleur qui a consigné des emballages appartenant aux fournisseurs, et que ces derniers peuvent réclamer. L'embouteilleur pourrait être contraint, dans ce cas, à sortir de ses immobilisations des emballages ou à en racheter, pour faire face à ces réclamations. La quantité retenue est la différence entre le disponible théorique et les existants physiques. Cette différence qui peut être chiffrée selon les cas, soit à la valeur nette comptable des emballages immobilisés restitués, soit au prix d'achat de ces emballages, correspond au complément de charge à constater par l'embouteilleur pour être en mesure de faire face à son engagement vis-à-vis des fournisseurs.

b- Les pertes supportées suite à des changements de taux de consignation :

L'écart qui ressort entre les comptes d'emballages consignés et la valorisation, au dernier taux de consignation appliqué, de la balance enregistrant les flux physiques d'emballages avec les clients permet de mesurer la perte dégagée à la suite de déconsignations effectuées à des taux plus élevés que le prix de consignation.

A l'inverse, il serait également possible, en comparant les comptes d'emballages à rendre, et la valorisation de la balance enregistrant les flux physiques de consignation avec les fournisseurs, de quantifier le profit résultant de déconsignations par ces derniers à des prix plus élevés que les prix de consignation. La réalisation de ce profit dépendant seulement de la politique menée par ses fournisseurs et non pas d'une décision de gestion propre à l'embouteilleur, il ne nous paraît ni prudent ni logique d'en tenir compte pour minorer le risque consécutif à des majorations de taux de consignation mal positionnées dans le temps.

c- Le risque d'avoir récupéré un nombre excessif d'emballages :

Ces retours excessifs se traduisent, en principe, par des comptes d'emballages consignés présentant un solde débiteur.

Ce risque peut être estimé :

- en relevant sur la balance enregistrant les flux de consignation-déconsignation avec les clients le nombre d'emballages en excédent qui correspond à ces soldes débiteurs.
- en valorisant ces quantités à la différence entre le prix d'achat et le taux de consignation, pour mesurer le surcoût engendré par ces disponibilités d'emballages.

d- Le risque consécutif à un manque de fiabilité de la balance des emballages en compte

Nous rappelons, pour mémoire, qu'il s'agit d'emballages mis à disposition par des fournisseurs sans aucune contrepartie monétaire jusqu'à leur restitution, et que nous appelons dans le jargon de la profession "reconnaissance d'emballages".

La circularisation des principaux fournisseurs d'emballages en compte permet de comparer les quantités d'emballages qu'ils confirment avec celles retenues par l'embouteilleur. L'écart ainsi constaté, valorisé au prix d'achat, conduit à provisionner un risque supplémentaire, souvent non négligeable, mais dont on peut considérer qu'il est maximaliste puisque estimé à partir des dires des fournisseurs.

Les missions effectuées auprès des entreprises utilisant les emballages récupérables, et les différents travaux réalisés pour mener à bien cette étude, nous ont conduit à conclure qu'il est plus important, pour un embouteilleur, de gérer son parc d'emballages en quantité qu'en valeur.

La mesure du risque résultant d'une comparaison entre un disponible théorique et l'inventaire physique peut être affinée et rendue plus opérationnelle en :

- mettant en place des balances informatiques séparées (en quantité et en valeur) :
 - o pour les emballages consignés,
 - o pour les emballages à rendre,
 - o pour les emballages en compte,

- mettant à jour l'état des emballages immobilisés ou classés en tant que stocks :
 - o en quantité,
 - o en valeur d'acquisition,
 - o en valeur nette comptable,

Nous avons vu que les éléments nécessaires à l'obtention de ces informations existent dans les sociétés d'embouteillage, généralement sous forme manuelle ou parfois sur plusieurs applications informatiques. La mise en place d'un tel outil de gestion ne nécessite donc qu'un traitement informatique adéquat, et une validation des données disponibles.

Conclusion :

Dans ce chapitre, nous avons distingué deux natures différentes de problèmes financiers :

- ceux afférents à la gestion proprement dite du parc d'emballages récupérables, et dont l'objectif devrait normalement consister à réduire les coûts d'immobilisation des capitaux investis sans risque de tomber en rupture de stock.
- Ceux découlant de la maîtrise plus ou moins grande des flux financiers générés par les opérations de consignation et de déconsignation.

La méthodologie proposée a pour but d'identifier la nature des risques en cours et surtout d'en mesurer l'impact financier sur les états de synthèse d'un embouteilleur. La mesure du risque résulte d'une comparaison entre un disponible théorique et l'inventaire physique des emballages détenus sur parc par l'embouteilleur.

Nous avons montré qu'il est plus important pour un embouteilleur de gérer son parc d'emballages en quantité qu'en valeur, et que le traitement informatique adéquat des données est nécessaire et indispensable pour maîtriser l'ensemble des flux de ces opérations.

Chapitre 2 : Problèmes comptables et fiscaux

2.1 Identification des difficultés comptables et fiscales soulevées lors de l'acquisition des emballages récupérables et du suivi du fonds de consignation

2.1.1 Difficultés relevées lors de l'acquisition

L'une des principales difficultés relevées lors de l'acquisition de l'emballage récupérable non identifiable tel qu'il a été exposé dans la première partie de cette étude est le choix du classement des emballages récupérables non identifiables, soit dans les valeurs d'exploitation, soit dans le poste d'immobilisation. En effet, le code général de la normalisation comptable considère que les emballages récupérables constituent normalement des immobilisations, toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables unité par unité, ils peuvent, compte tenu de leur nature et des pratiques, être assimilés à des stocks ; ils sont alors comptabilisés comme tels⁽¹⁴⁾.

En matière fiscale, les emballages commerciaux sont les objets destinés à contenir les produits ou marchandises qui sont livrés à la clientèle en même temps que leur contenu. Ils comprennent d'une part les emballages perdus et d'autre part, les emballages récupérables qui sont destinés à être consignés aux clients, en principe, les premiers sont seuls à inclure dans les stocks, les seconds devant figurer aux comptes d'immobilisation. Toutefois, les emballages récupérables non identifiables par nature peuvent être portés parmi les valeurs d'exploitation⁽¹⁵⁾.

Le terme "identifiable" ne fait pas l'objet d'une définition expresse, aussi bien en matière fiscale qu'en matière comptable. Cette notion peut cependant être déduite de divers commentaires administratifs : sont identifiables les produits portant un numéro de série ou les produits que l'on peut différencier selon leur date d'acquisition ou de fabrication⁽¹⁶⁾.

⁽¹⁴⁾ Disposition du CGNC

⁽¹⁵⁾ Circulaire des impôts

⁽¹⁶⁾ Mémento comptable Francis Lefebvre

Dans l'hypothèse la plus fréquemment retenue où les emballages récupérables constituent des immobilisations, les difficultés relevées sont les suivantes :

- l'estimation de leur durée de vie économique qui détermine le rythme d'amortissement sachant que celui-ci est normalement pratiqué pour constater la dépréciation irréversible des immobilisations, l'amoindrissement de leur valeur au fil des ans, compte tenu de leur usure progressive.

Toutefois, ces emballages (bouteilles, casiers...) sont d'une nature un peu particulière, ils sont soit utilisables, soit non utilisables et passent brutalement d'un stade à l'autre. A l'opposé des autres immobilisations, les emballages bouteilles "usagées" ne sont pas utilisables. En effet, il faut qu'elles aient une apparence correcte vis à vis de la clientèle et dès que ce n'est plus le cas, elles doivent être rebutées (verre écaillé par exemple).

- le taux de casse interne qui permet de cerner le niveau des mises au rebut.
- La détermination des plus-values et des taux d'abattement à appliquer aux cessions d'emballages récupérables non identifiables dès lors que, ces emballages ne pouvant être suivis individuellement, il n'est pas possible de connaître avec précision leur date et leur prix d'acquisition. Dans la pratique, c'est l'utilisation des méthodes statistiques qui servent pour la détermination de la fraction aliénée des emballages précédemment immobilisés.

Si ces emballages sont classés en valeur d'exploitation, il y a lieu de prévoir et d'évaluer diverses provisions, notamment :

- la provision pour dépréciation estimée en fonction de l'écart constaté entre le prix comptabilisé et le cours, très aléatoire, des emballages d'occasion.
- la provision pour casse, pour les emballages consignés à valeur zéro, qu'il est juridiquement très difficile de déterminer puisque les éléments d'appréciation ne se situent pas uniquement à l'intérieur de la société d'embouteillage mais chez les clients ou les fournisseurs où l'embouteilleur n'a pas qualité pour agir.

2.1.2 Difficultés spécifiques relevées lors du suivi du fonds de consignation

Diverses difficultés comptables et fiscales ont été relevées lors du suivi du fonds de consignation et qu'on résumera dans les points suivants :

- prix de la consignation et respect de l'image fidèle,
- non-restitution d'emballages consignés,
- retours excessifs des emballages consignés,
- impact de la variation du taux de consignation,
- consignation des emballages, dettes à long ou court terme.

2.1.2.1 Prix de consignation et respect de l'image fidèle

Théoriquement le prix de consignation devrait être déterminé en fonction de la valeur de remplacement de l'emballage. Cette valeur de remplacement est constituée par son coût d'achat (prix d'achat + frais de transport + intérêts des emprunts spécifiques), et par le montant partiel de la TVA (ayant grevé l'achat) qu'il faudra reverser du fait de la vente avant la fin de la quatrième année qui suit son acquisition⁽¹⁷⁾. Le montant de cette TVA qui va être reversée étant déterminé de manière statistique.

Lorsque le prix de consignation est déterminé de cette manière, on a la certitude que le non-retour d'un emballage sera compensé par la non-restitution de la consignation, et qu'ainsi il n'y aura pas d'incidences financières. Mais, souvent, le prix de consignation est déterminé par alignement sur le prix de consignation des concurrents et standardisé par grandes catégories d'emballages. Ainsi, des distorsions entre prix de consignation et valeur réelle de l'emballage consigné apparaissent ce qui ne reflète pas l'image fidèle des comptes.

⁽¹⁷⁾ Article 19 de la TVA

2.1.2.1 Non-restitution d'emballages consignés

Le problème de la détermination de la date du non-retour reste ardu, compte tenu de la nature du contrat de la consignation et des pratiques dans la profession. En effet, l'usage de la chose prêtée pour les emballages récupérables, dans les boissons, est la consommation du liquide, une fois vide l'emballage devrait être retourné. Mais, ce retour physique n'est pas la matérialisation de la fin du contrat, puisqu'il n'y aura qu'un échange : vide contre plein, alors y a-t-il exécution successive d'un même contrat global ou création implicite d'un nouveau contrat à chaque échange ?

Question fondamentale, car sa réponse conditionnerait la qualification exacte de la restitution de l'emballage, et de son délai, par exemple, chaque échange pourrait constituer, dans un premier temps, une véritable restitution, un remboursement du dépôt, et donc la fin du contrat ; dans un second temps (en fait de façon concomitante), création d'un nouveau contrat, d'un nouveau dépôt de garantie versé grâce à la récupération du premier, et ainsi de suite. Cette version est intellectuellement très séduisante, mais pratiquement totalement irréaliste (difficultés matérielles insurmontables), et surtout en totale contradiction avec l'intention des parties prenantes : l'embouteilleur ne conçoit son emballage que comme support à son objet principal, vendre du produit "boissons". Sa véritable intention n'est pas la récupération pour stopper le contrat, mais seulement pour vendre à nouveau le produit ; comme il est difficile d'imaginer que le client a l'intention, une fois sa consommation effectuée, de conserver l'emballage pour un usage totalement autre.

Nous sommes, donc, là au croisement d'une grande difficulté, à la fois théorique et pratique, source inévitable de conflits d'interprétations et de comportements, particulièrement cruciaux lors de la confrontation entre domaines économiques, comptables et fiscaux.

2.1.2.2 Retours excessifs des emballages consignés

Comme il a été exposé précédemment⁽¹⁸⁾, il arrive parfois qu'un client retourne à son fournisseur plus d'emballages que ce dernier ne lui en a consignés.

Il s'ensuit que les comptes d'emballages consignés présentent, s'ils sont suivis individuellement, un solde débiteur dans la comptabilité du vendeur. Cette situation pose, en matière comptable, la question de la réalité de cet actif et de son classement comptable.

2.1.2.3 Variation du taux de consignation

En plus du problème soulevé au niveau du chapitre 2 de la première partie relatif à l'incidence du changement du taux de la consignation, une autre question pourrait être soulevée au niveau des effets de la variation des taux de consignation qui est la suivante : l'analyse en termes de trésorerie, en cas de la variation du taux, est-elle compatible avec l'analyse juridique ? En effet, dans le premier cas, il s'agit des flux, alors que dans le second cas, il s'agit d'une opération contractuelle isolée ; toute la difficulté réside dans sa comptabilisation qui doit concilier le respect des règles juridiques et la transcription la plus fidèle possible de la réalité économique.

2.1.2.4 La consignation des emballages : dettes à court terme ou à long terme ? Difficultés de présentation au bilan et d'analyse financière

Une autre difficulté soulevée en terme comptable est celle de l'enregistrement des opérations de consignations au niveau passif circulant, ainsi, en se référant à la terminologie comptable du passif circulant : "ensemble des passifs résultant des opérations faisant partie du cycle d'exploitation, quelle que soit leur durée, et d'opérations hors du cycle d'exploitation dont la durée est à l'origine inférieure à un an, à l'exception des dettes de trésorerie" ⁽¹⁹⁾.

⁽¹⁸⁾ Réf. section 1.2.2.1

⁽¹⁹⁾ Plan comptable marocain annoté – terminologie

En plus, la notion d'échéance pour les emballages récupérables dépend uniquement du comportement de la clientèle, aucun élément prospectif ne peut fournir d'indication fiable sur le futur, par contre, toutes les indications rétrospectives (historique) démontrent, clairement, que globalement, les masses de consignation progressent régulièrement, c'est à dire que les flux des consignations annuels sont largement supérieurs à ceux des déconsignations.

La dette pour emballages consignés ne descend jamais en dessous d'un niveau correspondant à celui de la basse saison, ce seuil présente un caractère permanent, peu compatible avec une classification de moins d'un an.

Ainsi, l'analyse financière par le tableau de financement va se heurter à un classement au passif circulant : les emplois en investissements immobilisés vont se retrouver significativement déséquilibrés sans ressources financières des consignations en contrepartie, puisque la variation de ces dernières va être noyée dans le bas du bilan au niveau de la variation du besoin en fonds de roulement, ce qui produira un tableau de financement ne présentant pas une analyse financière pertinente. Cela nous amène à penser que les dispositions pour le traitement comptable des emballages consignés, aussi cohérent soit-il, trouvent des limites en face des particularités des consignations des emballages récupérables, c'est à dire l'ampleur des montants et l'outil financier qu'elles représentent.

2.2 Traitements comptable et fiscal de ces spécificités

Nous avons constaté que nombre de problèmes comptables et fiscaux résultent des particularités juridiques du contrat de consignation et de la large place laissée aux analyses de la doctrine et aux interprétations jurisprudentielles.

Notre propos ira dans le sens d'une clarification et d'une simplification de ce débat ; il tentera, en outre, de mettre l'accent sur les réelles priorités à respecter en matière de traitement et de suivi des flux d'emballages récupérables non identifiables.

2.2.1 Principe dans le choix des méthodes

Nous avons vu que les emballages récupérables sont, dans la plupart des cas (bouteilles, palettes, caisses plastiques), non identifiables et complètement banalisés. La standardisation poussée au maximum de ce type de matériel et leur glissement souvent important chez les clients et les fournisseurs peuvent conduire à considérer les mouvements y afférents comme des opérations d'achats ou ventes. Cette interprétation revient à assimiler le contrat de consignation à un contrat de vente, moyennant promesse ou faculté de rachat de la part du propriétaire initial ; elle n'est évidemment possible que si l'embouteilleur inscrit cette catégorie d'emballages en valeurs d'exploitation.

A l'inverse, c'est-à-dire dans le cas où ils sont immobilisés et donc considérés comme la propriété durable de l'embouteilleur, ces emballages seront amortis sur la base de leur durée de vie économique et le montant des consignations perçues reconnu comme une dette. Par ailleurs, les disparitions ou casses seront enregistrées périodiquement au niveau des comptes d'immobilisations et de dettes.

En résumé, il est, à notre avis, simple et raisonnable d'envisager deux traitements comptables différents des mouvements d'emballages chez un embouteilleur, à savoir :

- emballages classés en immobilisations et adoption d'un schéma classique de consignation - déconsignation pour le suivi des flux d'emballages,
- emballages portés en valeurs d'exploitation et poursuite d'un schéma de consignation – déconsignation identique au précédent,

Il convient maintenant, tout en restant très circonspect, d'orienter notre choix en comparant les avantages et les inconvénients de ces deux méthodes sous forme de tableaux synoptiques, avec les conséquences sur les plans comptable et fiscal de chaque méthode :

- Emballages classés en immobilisations - schéma classique de consignation - déconsignation

	Conséquences Comptables	Conséquences Fiscales
1. Classement comptable et évaluation		
- Acquisition	- Enregistrement en immobilisations, - Valorisation au coût d'achat.	- Récupération de la TVA dans le mois du paiement de la facture de l'investissement.
- Dépréciation	- Amortissement - durée de vie économique.	- Pas de divergence avec le traitement comptable.
- Casse interne	- Mise au rebut dégageant une moins-value.	- Idem
2. Consignation – déconsignation		
- Cycle normal	- Constatation des dettes ou créances résultant de ces flux par la contrepartie des comptes : • "Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés". Ou • "Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre".	- Non soumis à la TVA - Pas d'incidence au niveau du résultat.
- Non restitution dans le délai en usage dans la profession	- Freinte externe assimilée à une cession d'actif immobilisé déterminée suivant la méthode FIFO ou proportionnellement aux différentes acquisitions composant le poste "emballages immobilisés".	- L'application des taux d'abattement sur les plus-values conformément à l'article 19 de l'IS. - Une régularisation de la déductibilité initiale par reversement du cinquième de la TVA .
- Variation du taux de consignation	- Constatation d'un supplément de dettes pour le vendeur consignataire. - Profit latent non comptabilisé par prudence, chez le client consigné	- A notre avis, pas de divergence avec le traitement comptable.
- Retours excessifs d'emballages consignés	- Remontée de ces emballages en immobilisations, pour leur valeur d'utilité - d'où constatation d'une perte pour le consignataire.	- Biens d'occasion non soumis à la TVA.

- Emballages inscrits en valeurs d'exploitation - schéma classique de consignation - déconsignation

	Conséquences Comptables	Conséquences Fiscales
<p>1. Classement comptable et évaluation</p> <p>- Acquisition</p> <p>- Dépréciation</p> <p>- Casse interne</p> <p>2. Consignation - déconsignation</p> <p>- Cycle normal</p> <p>- Non-restitution dans le délai en usage dans la profession</p> <p>- Variation du taux de consignation</p> <p>- Retours excessifs d'emballages consignés</p>	<p>- Inscription en :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Valeurs d'exploitation • Valorisation au coût d'achat. <p>- Provision pour dépréciation estimée en fonction du cours des emballages d'occasion.</p> <p>- Traitée au niveau de la variation des stocks.</p> <p>- Traitement identique à celui des emballages classés en immobilisations.</p> <p>- Cessions d'emballages assimilées à des produits d'exploitation.</p> <p>- Sorties de stocks évalués selon les méthodes du coût pondéré ou du FIFO.</p> <p>- Traitement identique à celui des emballages classés en immobilisations.</p> <p>- Inscription de ces emballages en valeurs d'exploitation pour leur valeur d'utilité.</p>	<p>- Récupération de la TVA avec le décalage d'un mois par rapport au paiement de la facture.</p> <p>- Pas de divergence avec le traitement comptable.</p> <p>- Idem -</p> <p>- Idem -</p> <p>- Produits normalement imposables aux taux de l'IS en vigueur.</p> <p>- Application, en matière de TVA, du régime des marchandises. Les emballages qui ne sont pas restitués sont soumis à la TVA sur le montant de la consignation, à leur taux propre.</p> <p>- Idem -</p> <p>- Opération soumise à la TVA.</p>

Il ressort de cette comparaison que :

- dans le cas où l'option retenue est le classement en immobilisation au moment de l'investissement, la TVA est récupérée dans le mois même du paiement et non pas avec le décalage d'un mois. Compte tenu de l'importance des parcs d'emballages de manutention nécessaires au bon fonctionnement d'une société d'embouteillage, le gain en trésorerie résultant de ce choix peut être conséquent, même s'il est ponctuel et limité dans le temps.

Nous savons que les emballages, non restitués dans les délais en usage dans la profession, sont considérés comme vendus pour un prix représenté par le montant de la consignation. Dans le cas où les emballages constituent des immobilisations, ces "cessions" ne sont pas imposables à la TVA et donnent seulement lieu à la régularisation par cinquième de la déduction initiale ⁽²⁰⁾ ; si les emballages sont assimilés à des stocks, ces opérations sont soumises à la TVA de plein droit. Il s'ensuit qu'un embouteilleur a intérêt, pour se prémunir contre l'exigibilité de la TVA en cas de non-restitution d'emballages récupérables, d'immobiliser ces derniers à l'actif de son bilan.

Il peut s'avérer difficile à une entreprise d'embouteillage de respecter tout ou partie des conditions auxquelles est subordonnée la déductibilité des provisions sur stocks. Par exemple, si la provision pour casse n'est pas évaluée avec des méthodes statistiques rigoureuses, l'administration peut refuser sa déductibilité, en arguant de son caractère imprécis et de l'approximation insuffisante de la provision ainsi constituée. C'est pourquoi, il nous paraît préférable de classer les emballages récupérables non identifiables en immobilisations, l'administration étant généralement moins regardante sur les estimations de durée de vie et de taux d'amortissement que sur les conditions de déduction des provisions.

⁽²⁰⁾ Article 18 de la loi sur la TVA

En conclusion, le schéma de comptabilisation des flux d'emballages récupérables qui nous apparaît le plus adapté et le plus favorable aux sociétés d'embouteillage est celui qui consiste à :

- immobiliser les emballages récupérables à l'actif du bilan.
- utiliser un schéma classique de consignation - déconsignation.

2.2.2 Les règles à respecter pour la simplification du suivi du fonds de consignation

Pour que les travaux, nécessités par les opérations de la consignation et la déconsignation, soient facilités, il y a lieu de mettre en place un certain nombre de règles simples :

- standardiser au maximum les emballages, par catégorie, afin de pouvoir appliquer un taux de consignation par grandes catégories : palettes, casiers, bouteilles, post -mix...
- inciter les clients, dans la mesure du possible, à acheter les boissons par casiers au lieu d'acheter à la bouteille.
- ne déconsigner que par casiers entiers.
- n'utiliser que des casiers identifiables, marqués ou non de l'entreprise.
- mettre en place le système informatique qui permet de fournir pour chaque client l'état des diverses consignations et déconsignations avec pour chacune d'elles :
 - la date de consignation ou déconsignation,
 - le type d'emballage consigné ou déconsigné,
 - le nombre d'emballages consignés ou déconsignés,
 - le prix unitaire de consignation ou de déconsignation,
 - la valeur totale de consignation ou de déconsignation.

En plus, il doit y avoir possibilité de connaître, à tout moment, le nombre et la catégorie d'emballages présents chez chaque client, ainsi que la valeur de consignation correspondante.

Une déconsignation ne s'impute que sur une consignation antérieure.

Une déconsignation s'impute par priorité sur la consignation la plus ancienne et si celle-ci est plus faible, le solde s'impute sur la consignation immédiatement plus récente et ainsi de suite.

2.2.3 Solutions pratiques aux difficultés relevées

2.2.3.1 Prix de consignation et respect de l'image fidèle

Au vue de cette difficulté⁽²¹⁾, il est souhaitable de tenir compte, en fin d'exercice, des distorsions entre le prix de consignation et la valeur réelle de l'emballage consigné.

Les emballages immobilisés étant évalués à leur valeur d'acquisition, diminuée des amortissements pratiques ou des provisions constituées, il en résulte donc une valeur résiduelle. Si le prix de consignation est supérieur à cette valeur résiduelle, aucune écriture n'est enregistrée, par contre si ce prix de consignation est inférieur à cette valeur résiduelle, une provision pour risque est à constater. Mais, s'agissant d'emballages non identifiables, il faut comparer ces valeurs globalement par catégorie car :

- les emballages n'ont pas tous la même valeur résiduelle (valeurs d'acquisition différentes, amortissements différents).
- les consignations ne peuvent pas être affectées à un emballage précis.

On compare donc la valeur résiduelle d'une catégorie d'emballages immobilisés par rapport à leur valeur de consignation, pour ce faire, on procède de la manière suivante :

- soit VR1 la valeur résiduelle globale de la catégorie d'emballages immobilisés qui est soumise à comparaison.
- soit I le nombre d'emballages immobilisés correspondant.
- soit i le nombre d'emballages immobilisés présents dans l'entreprise le jour de l'inventaire physique.

⁽²¹⁾ Réf. Section 2.1.2.1

- soit t le taux de consignation de ces emballages.
- C est le nombre d'emballages consignés au moment de l'arrêté du bilan est donc égal à $(I-i) = C$

alors la valeur résiduelle au bilan des C emballages consignés est égale à :

$$VR2 = VR1 - (\frac{VR1}{I} \times i)$$

et la valeur de consignation est égale à $C \times t$

Si $(C \times t)$ est inférieur à $VR2$, il y a donc une perte potentielle de la différence qui doit être portée en "Provisions pour Risque et Charges".

2.2.3.2 Non-restitution d'emballage consigné

Nous avons préalablement vu que les non-restitutions d'emballages sont considérées, tant sur les plans comptable que fiscal, comme des cessions d'immobilisations ou des produits d'exploitation, d'où la nécessité de fixer un terme à ce contrat de prêt pour ne pas retomber dans le travers du contrat de consignation régi par les usages, et qui conduit à l'emploi des méthodes statistiques décrites plus haut.

Un terme bien défini a le mérite de permettre le calcul précis des emballages qui auraient dû être rendus et qui ne le sont pas encore à un instant donné.

Le terme est également utile en cas de rétention abusive d'emballages dans la clientèle et de la nécessité de les faire rentrer pour une raison imprévue :

- prix du marché des emballages vides devenant supérieur au prix de consignation et, entraînant un surcoût pour l'entreprise si les emballages ne rentrent pas normalement.
- Raréfaction des emballages et difficultés d'approvisionnements, entraînant une mévente de la marchandise faute de pouvoir livrer les clients.

Le terme du contrat de consignation peut varier en fonction du type de clientèle et du type d'emballage. La détermination de la durée du contrat se fera à partir de l'intervalle moyen, séparant deux livraisons et en tenant compte des éventuelles

saisons creuses où les livraisons sont en général plus espacées. Ainsi, nous préconisons le choix d'un délai un peu plus long que la moyenne des intervalles en saison creuse, afin que le non-retour des emballages soit cantonné aux clients irréguliers, ou à ceux qui les ont employés à un autre usage. Le délai devrait figurer sur le bon de consignation livré au client d'autant plus si ces opérations sont gérées par des logiciels informatiques performants.

2.2.3.3 Retours excessifs des emballages consignés

Le traitement comptable préconisé pour les retours excessifs peut être résumé comme suit :

- dans le cas où le vendeur est assuré de pouvoir régulariser, à son avantage, la situation, cette créance peut être assimilée à des emballages à rendre.
- dans le cas contraire, les emballages excédentaires doivent être remontés en immobilisations ou en valeurs d'exploitation pour leur valeur d'utilité et, ce faisant, générer une perte pour le vendeur consignataire.

2.2.3.4 Variation du taux de consignation

Eu égard au problème soulevé dans le cadre de la variation du taux de la consignation, il existe un certain nombre de méthodes, plus ou moins difficiles à mettre en œuvre, qui tentent de neutraliser les incidences du changement du taux bien qu'aucune solution parfaite n'ait encore été trouvée pour concilier les intérêts divergents des deux parties en présence.

La première consiste à appliquer l'ancien taux à toutes les déconsignations effectuées pendant une période déterminée à compter de la date du changement de taux. La grande difficulté consiste à obtenir l'adhésion de tous à une durée unique. En effet, la durée du cycle de consignation varie d'un client à l'autre, et chaque embouteilleur a une rotation moyenne de l'ensemble de ses emballages différente de celle de son confrère. Les embouteilleurs des boissons appliquent cependant sans trop de difficultés cette méthode, réussissant au minimum à faire accepter par leur client une ou deux déconsignations à l'ancien tarif de consignation.

La deuxième solution consiste à créer, au niveau de chaque emballage, une différenciation directement perceptible lors de sa manipulation, et en particulier lors de la reprise des vides. Cette différenciation peut être obtenue au moyen d'un étiquetage (employé pour les casiers), d'une mention particulière sur l'étiquette (code, signe de couleur, etc.), ou d'un marquage indélébile (passage des pieds de palette dans un bain de peinture). Le signe distinctif est apposé sur l'emballage consigné au nouveau taux et celui revenant sans cette marque est déconsigné à l'ancien taux. La difficulté pour les bouteilles est de trouver un tel signe, aisément perceptible sans nécessiter un examen col par col. Les entrepositaires sont hostiles à cette méthode, difficile à appliquer lors de la reprise des vides chez leurs petits clients, car elle entraînerait un alourdissement conséquent du travail de tri.

L'autre solution consiste à exiger le bon de consignation initial qui mentionne le prix de consignation appliqué antérieurement avant toute déconsignation.

L'incidence de la hausse de taux peut être répartie au moyen d'un supplément de facturation soit par création d'une ligne distincte sur la facture, soit par une majoration du prix de revient. Seul, le deuxième moyen de facturation a pu être employé avec succès jusqu'à présent, la ligne distincte se heurtant à un rejet très net de la part des clients.

Sur un plan comptable, le solde de poste "Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés", après la ou les premières déconsignations à l'ancien taux, ne représente plus, du fait du changement de taux, le montant réel des sommes qui devront être reversées aux clients. Si l'application en est immédiate, ce sera alors vrai pour l'ensemble de la dette à cette date, en conséquence, dans un avenir plus ou moins proche, l'entreprise devra, s'il s'agit d'une hausse de taux, déboursier plus qu'elle n'a encaissé, ce qui engendrera, à ce moment - là, une charge supplémentaire. Seuls les emballages consignés antérieurement au changement de taux et non restitués n'occasionneront aucune charge supplémentaire.

En application du principe de prudence, l'entreprise devra constater cet accroissement de dette dès le fait générateur, sans attendre le remboursement effectif de la consignation au client. Le fait que cette perte ne soit potentielle, sur un plan financier, que jusqu'au jour où il y a disparition de l'emballage, ne peut être retenu en matière comptable. La consignation au nouveau taux, même concomitante à la déconsignation ayant engendré la charge supplémentaire, n'est qu'une nouvelle dette.

La solution la plus simple, consiste à ne pas constater d'accroissement de dette sur la freinte en clientèle, déterminée selon la même méthode jusqu'à la clôture des comptes. Une fraction du poste de "dettes pour emballages consignés" restera donc évaluée à l'ancien taux de consignation. Lors de la prochaine régularisation pour cession (clôture des comptes suivants), il conviendra de considérer qu'une fraction de la freinte concerne des emballages consignés à l'ancien taux. Pour déterminer cette fraction, on peut envisager de répartir les cessions proportionnellement aux mouvements de consignations, avant et après le changement de taux, sur l'ensemble des mouvements de déconsignation de l'exercice.

Une autre solution consisterait, par souci de simplification, à considérer que la freinte estimée au jour du changement de taux fait l'objet des premières cessions. Si, dans ces deux hypothèses, il subsiste un reliquat, celui-ci sera régularisé l'exercice suivant.

La baisse de taux engendrerait, à l'inverse, une charge chez le client et un produit chez le fournisseur selon des modalités symétriques.

2.2.3.5 Consignation des emballages : dettes à court terme ou à long terme ? Difficultés de présentation au bilan et d'analyse financière

La réalité économique du raisonnement qui préconise l'inscription des consignations en tant que dettes à long terme en financement des investissements immobiliers est indéniable.

Toutefois, juridiquement, chaque consignation est, sauf exception, d'une exigibilité inférieure à une année.

En plus, il ne s'agit pas du règlement différé d'une marchandise ou d'un service, mais de dépôts constamment renouvelés par les clients. En conséquence, nous pouvons préconiser un enregistrement au niveau de la rubrique 14 "Dettes de financements", ainsi l'entreprise qui choisirait d'opérer le transfert à plus d'un an, d'une fraction de la dette pour emballages consignés, devrait en informer les tiers et en donner la justification dans une note au niveau de l'ETIC. Par ailleurs, si ces emballages sont classés comme des valeurs d'exploitation, il faut qu'une fraction de ces valeurs soit considérée ayant une durée de plus d'un an.

Conclusion :

Rappelons que dans nos recommandations, nous avons opté pour le schéma de comptabilisation des flux d'emballages récupérables qui consiste à :

- immobiliser les emballages récupérables à l'actif du bilan,
- utiliser un schéma classique de consignation – déconsignation.

En termes des difficultés relevées, au niveau du suivi du fonds de consignation, certaines propositions ont été apportées, compte tenu de la pratique vécue et en respect des principes comptables, notamment :

- le prix de consignation et le respect de l'image fidèle,
- les non-restitutions d'emballages et la date à retenir,
- les retours excessifs d'emballages,
- la variation du taux de consignation,
- le classement des comptes du fonds de consignation au niveau du passif du bilan.

Chapitre 3 : Problèmes organisationnels

L'objet de ce chapitre est d'expliciter les différents problèmes organisationnels que peut rencontrer un embouteilleur utilisant les emballages récupérables.

Pour mener à bien cette étude de gestion des emballages récupérables sur le plan organisationnel, nous nous sommes intéressé au suivi des mouvements d'emballages et au traitement des problèmes particuliers de la consignation, après nous être acquis des caractéristiques de l'activité.

Ainsi, dans un premier temps, nous présenterons la nature des problèmes organisationnels rencontrés et en deuxième temps, nous proposerons les moyens humains et techniques à mettre en place afin d'obtenir une gestion efficace et optimale des emballages.

3.1 Nature des problèmes

Ces problèmes, qui sont souvent négligés en raison de la valeur unitaire relativement faible des emballages de manutention les plus fréquemment utilisés dans les sociétés d'embouteillage des boissons, peuvent altérer la fiabilité des enregistrements de ces flux d'opérations et porter atteinte à la sauvegarde du patrimoine de ces entreprises.

L'appréhension incorrecte des flux physiques d'entrée et de sortie résulte principalement de deux causes :

- Le caractère insuffisant des contrôles qui sont effectués sur les quais de réception ou d'expédition.

Ces vérifications qui devraient normalement porter sur la quantité et la qualité des emballages reçus ou expédiés par l'embouteilleur, sont souvent réalisés avec moins de rigueur que pour les marchandises qu'ils conditionnent.

Cette absence de sérieux dans les contrôles effectués tient pour partie à la non-sensibilisation à ces problèmes du personnel présent sur les quais de l'embouteilleur, et à la dilution des responsabilités dans le cycle opératoire des emballages.

- Le caractère incomplet des supports⁽²²⁾ du suivi qu'ils soient informatiques ou administratifs, établis à l'occasion de ces flux d'entrée et de sortie d'emballages.

Ces documents sont souvent renseignés de manière non contradictoire et ne présentent donc pas un caractère probant. Ainsi, les chauffeurs qui effectuent leurs tournées de livraison chez les clients peuvent ne pas faire systématiquement approuver par ces derniers les quantités livrées et retournées d'emballages. Il s'ensuit de nombreux litiges avec les clients sur le plan commercial. Par ailleurs, la formalisation insuffisante de ces documents, et l'absence d'outil informatique adéquat permettent rarement de centraliser les informations fournies, et rend difficile à la fois un contrôle du parc disponible d'emballages par rapprochement avec les existants physiques et un suivi rigoureux du fonds de consignation.

Les emballages récupérables non identifiables du type bouteille, palettes ou caisses plastiques sont souvent protégés de manière insuffisante et font rarement l'objet d'un inventaire physique exhaustif à l'intérieur et à l'extérieur du site de distribution. Les prétextes que nos interlocuteurs invoquaient pour justifier cette absence de précautions sont d'une part, la valeur relativement faible de ces emballages par comparaison avec les produits conditionnés et d'autre part, la difficulté, voire l'impossibilité de distinguer les emballages, propriété de l'embouteilleur et ceux appartenant à des tiers.

⁽²²⁾ On appelle "supports" les documents, livres comptables et d'une manière générale tout ce qui permet, dans les conditions de conservation prescrites, d'enregistrer les données de base et de prendre connaissance de ces informations - Mémento Francis Lefebvre

Les emballages peuvent en effet, au même titre que les autres marchandises, se détériorer avec le temps ou en raison de facteurs extérieurs comme les intempéries ou les mauvaises conditions de stockage ; ils peuvent également attirer la convoitise des tiers (personnel, client...).

Les embouteilleurs ont malheureusement tendance à conserver leurs emballages dans des aires de stockage non fermées et non couvertes dont l'accès est totalement libre. Il s'ensuit que ces mauvaises conditions de stockage accroissent encore les risques de disparition physique ou de dégradation de ces actifs.

L'absence de gestion du parc d'emballages qui résulte, en partie des difficultés d'appréhension de ces flux et de conservation de ces actifs peut avoir pour conséquence un accroissement inutile du volume d'emballages disponibles ou, à l'inverse, des ruptures de "stocks" préjudiciables sur les plans commercial et financier. Elle peut entraîner, par ailleurs, des retours excessifs ou déconsignations abusives d'emballages engendrant des sorties importantes de trésorerie non économiquement justifiées. Ces problèmes ne peuvent être résolus qu'en mettant en place une organisation permettant à un embouteilleur d'évaluer, de façon précise, ses besoins actuels et à venir en matière d'emballages récupérables.

3.2 Moyens humains et techniques à mettre en œuvre

La mise en place des procédures pour la gestion des emballages récupérables justifie un certain nombre d'options fondamentales que nous listons ci-après :

- Création d'une fonction emballages :

La taille de ce service qui varie en fonction de celle de l'embouteilleur et du volume des transactions est, en principe, relativement réduite. La désignation d'un responsable chargé de la définition, de la mise en place et du suivi du traitement des emballages de manutention peut dégager, nous l'avons vu, des économies considérables.

Il convient d'insister sur le caractère obligatoire d'une telle fonction qui, dans un premier temps, aura pour principal objet de contrôler la stricte application de la procédure mise en place.

- Sensibilisation du personnel à l'ampleur des problèmes posés :

L'appréhension correcte des flux d'emballages passe nécessairement par un renforcement des contrôles effectués par le personnel de l'embouteilleur, et ce, surtout, au niveau des réceptionnaires, magasiniers et chauffeurs. Il convient donc de réaliser des actions de formation ayant pour but d'améliorer le niveau de qualification de cette catégorie du personnel. L'expérience démontre, en effet, que tout système de contrôle interne est voué à l'échec sans un personnel compétent ayant la formation correspondant aux tâches qui lui sont confiées.

- Utilisation de matériels et de logiciels informatiques adaptés et performants :

Le traitement des flux d'emballages de manutention doit être, pour des raisons d'efficacité opérationnelle, intégré aux chaînes informatiques Clients et Fournisseurs. Il est évident que les caractéristiques du matériel utilisé varieront en fonction de la taille de l'embouteilleur, du volume quotidien de ses opérations et des spécificités de son activité. Dans tous les cas, le système doit respecter un certain nombre de contraintes, à savoir :

- gestion en temps réel de ces flux,
- existence de plusieurs postes de travail, tant au niveau de la saisie des données et de l'édition des différents documents ou états informatiques qu'à celui de l'exploitation de l'ensemble des informations,
- gestion automatique des anomalies ; ainsi le programme utilisé peut prévoir, pour le suivi des emballages clients, l'édition de listings ressortant les écarts entre :
 - o Les quantités sorties du magasin et celles consignées au client,
 - o Les quantités reprises à ce dernier par le chauffeur et celles reçues par l'embouteilleur.

L'exploitation de tels états d'anomalies par le service "Emballages" permet de résoudre rapidement les problèmes ainsi mis en évidence, de la même manière, l'existence d'une connexion entre les programmes de suivi comptable et extra-comptable des flux d'emballages présenterait l'avantage de mettre systématiquement en évidence les distorsions apparaissant, en quantité et en valeur, entre les deux modes de suivi.

Il est à préciser que, compte tenu de l'évolution technologique et du développement en matière informatique, ces logiciels sont disponibles à des prix très abordables.

- Existence d'un système d'inventaire permanent :

Un tel système doit permettre d'identifier la nature et le nombre d'emballages de manutention disponibles dans l'entrepôt à un instant donné. La fiabilité de cet outil de gestion, qui est évidemment fonction de la qualité des circuits de documents administratifs, dépend également de l'existence d'une procédure d'inventaires physiques tournants répartis tout au long de l'exercice.

- Protection suffisante des emballages disponibles :

Une organisation rationnelle du stockage des emballages de manutention implique, comme pour n'importe quel type de marchandises, les impératifs suivants :

- La protection des aires de stockage qui seront, de préférence, fermées et couvertes. L'accès de ces zones de stockage sera, par ailleurs, limité aux seuls magasiniers afin de les rendre responsables des quantités placées sous leur contrôle.
- La séparation des quais de réception et d'expédition des magasins proprement dits.

- La définition précise des méthodes d'ordonnement et de rangement permettant notamment de faire aisément le tour des aires de stockage, et d'identifier rapidement le nombre, la nature et l'état de conservation des emballages de manutention présents chez l'embouteilleur.

3.3 Description du schéma type de circulation des documents permettant le suivi des emballages récupérables

Nous avons choisi de décrire les objectifs d'un bon contrôle interne et les principaux éléments permettant de les atteindre pour chacune des phases du processus de consignation et de déconsignation clients qui se rapproche nécessairement de la procédure Ventes. Nous envisagerons successivement :

- les services intervenants,
- les documents de suivi,
- les différentes étapes du processus de consignation et de déconsignation.

3.3.1 Les services intervenants :

Dans le cadre d'un bon contrôle interne, il est souhaitable de distinguer les services suivants :

- Le service commercial qui est chargé de la réception, du traitement et du suivi de la commande du client.
- Le magasin qui s'occupe de la préparation de la commande et donc de son ordonnancement sur les emballages de manutention.
- Le service "Réception-Expédition" qui est chargé de contrôler la conformité des expéditions et des retours d'emballages par rapport aux documents émis par les différents intervenants.
- Le chauffeur qui peut être un transporteur externe ou salarié de l'embouteilleur. Il est responsable du bon déroulement des livraisons clients et de la reprise des emballages retournés par ces derniers.

- Le responsable "Emballages" qui sera chargé de centraliser toutes les informations relatives aux circuits d'emballages, d'en contrôler l'homogénéité, la qualité, et de les exploiter au mieux.
- Le service "Facturation", généralement rattaché au service comptable, qui établit les factures à partir des renseignements communiqués par les autres services.
- Le service "Comptabilité Clients" qui contrôle la correction de ces factures et les enregistre.
- Une personne dépendant des services comptables, qui sera chargée du suivi des comptes de "Dettes pour emballages et matériels consignés".

3.3.2 Les documents de suivi :

Les documents utilisés sont au nombre de quatre : le bon de commande, le bon de livraison, le bon de retour et la facture. Il s'agit, pour des raisons de simplicité et d'efficacité, de supports qui permettent d'appréhender et de traiter à la fois les flux de marchandises et ceux des emballages. Nous joignons en annexe, à la présente étude, un modèle de chacun de ces documents, tel que nous les concevons, et en énumérons, ci-après, les principales caractéristiques :

- le bon de commande :

Ce document, à usage interne, est établi par le service commercial à la réception de la commande Client. Il fait à la fois office de bon de commande et de bon de préparation. Il a les objectifs suivants :

- acceptation et approbation des conditions de la commande,
- préparation rapide de la commande ; la rubrique "emballages consignés" est complétée par le préparateur responsable de son allotissement.
- contrôle de la conformité de la commande et de la sortie de magasin correspondante.

Il est visé par le service commercial, le préparateur du magasin et une personne du service "Expédition - Réception".

- **Le bon de livraison** :

Il s'agit d'un document à usage externe qui sert de support matériel à la transaction entre le service "Expédition - Réception", le chauffeur livreur et le client. Ce document permet de contrôler :

- La correspondance entre les commandes sorties du magasin et celles chargées dans les camions,
- La confirmation par le chauffeur et le client des commandes réceptionnées par ce dernier et des reprises d'emballages intervenues au moment de la livraison.

- **Le bon de retour** :

Il s'agit d'un document à usage interne, émis par le service "Réception - Expédition" ; il permet de mesurer correctement le nombre et la nature des emballages de manutention récupérés au cours de leurs tournées par les chauffeurs. Ces bons sont d'une part visés par le chauffeur concerné, le réceptionnaire et le magasinier, et d'autre part, par le responsable "Emballages", quand ce dernier les rapproche des bons de livraison correspondants.

- **La facture Client** :

Il n'est pas nécessaire de nous étendre longuement sur ce document, étant entendu que la facture client est pratiquement une copie conforme du bon de livraison.

Enfin, nous rappellerons que l'ensemble des documents décrits, ci-dessus, doivent être pré-numérotés afin de permettre un contrôle rapide de leur séquence numérique et d'éviter ainsi les oublis de traitement ou d'enregistrement. L'ensemble de ces informations devrait être géré par le système informatique d'une manière automatique et intégrée compte tenu de l'avancement des nouvelles technologies et des avancées en terme de traitement des informations.

Il est à noter qu'il existe des logiciels très performants dans ce domaine avec une aisance remarquable d'utilisation pour les livreurs - chauffeurs.

3.3.3 Les différentes phases du processus de consignation et de déconsignation d'emballages

Nous décrivons dans la présente partie les orientations générales du diagramme de circulation des documents dans le cadre du processus de la consignation et déconsignation :

Acceptation de la commande :

Toute commande téléphonique ou écrite est enregistrée quotidiennement et chronologiquement par les services commerciaux, à charge pour ces derniers de s'assurer de son caractère acceptable : conditions pratiquées, solvabilité du client... Un bon de commande est émis en plusieurs exemplaires pré-numérotés qui sont transmis au magasin de stockage et au service "Réception - Expédition".

Préparation de la commande :

Une fois la commande préparée et allotie, un préparateur du magasin de stockage complète le bon de commande qui fait office de bon de préparation en remplissant les rubriques "Emballages", et en y apposant son visa. A ce stade, la commande est transmise, après contrôle contradictoire, au service "Réception - Expédition".

Expédition de la commande :

Le traitement informatique des préparations de commandes permet l'édition des bons de livraison par le service "Réception - Expédition". Ces documents permettent d'une part, une vérification contradictoire par le service "Expédition" et le chauffeur de la conformité des chargements de marchandises et d'emballages effectués dans les camions.

Déchargement en clientèle :

Le bon de livraison, dont un exemplaire est conservé par le client, est complété au niveau des reprises d'emballages et visé à la fois par ce dernier et le chauffeur.

Retour à l'embouteilleur :

Les emballages, retournés par le chauffeur, sont comptés de manière contradictoire avec le réceptionnaire qui établit un bon de retour. Ce document, signé par les deux parties au comptage, est transmis au responsable de la fonction "Emballages" pour rapprochement avec les bons de livraison correspondants ; il fait également office de bon de prise en charge pour le magasin.

Contrôle et saisie des mouvements en quantité :

L'ensemble des documents utilisés à ce stade de la transaction, à savoir les bons de commande, de livraison et de retour, sont centralisés via le système informatique et exploités par le service "Emballages" qui effectue les travaux suivants :

- contrôle du caractère complet et contradictoire des documents reçus.
- l'exploitation des traitements informatiques des données disponibles qui permettent :
 - o de contrôler leur exhaustivité par l'absence de rupture de séquence numérique.
 - o de ressortir les anomalies au niveau des flux physiques d'emballages, c'est à dire les écarts entre :
 - Les quantités sorties du magasin et celles consignées au client.
 - Les quantités reprises à ce dernier par le chauffeur et celles reçues par l'entrepôt.
 - o d'analyser immédiatement les causes de ces différences et d'apporter rapidement une solution à ces problèmes.

- de réaliser un suivi extra – comptable du fonds de consignation par l'édition d'une balance "Emballages consignés" telle que nous l'avons évoquée dans la partie précédente de notre étude.

Il convient de remarquer que les mouvements d'emballages sont seulement saisis, à ce niveau de la procédure, en quantités du fait de l'existence d'un fichier "Taux de consignation - déconsignation" qui permet de les valoriser automatiquement.

Le responsable de la fonction "Emballages" matérialise le caractère effectif et satisfaisant de ses diligences en apposant un visa sur les bons de livraison et les bons de retour qui ont été contrôlés.

Facturation :

Les factures sont établies en plusieurs exemplaires pré-numérotés, à partir des bons de livraison dûment approuvés par les services concernés. Le traitement automatisé de la facturation ne présente pas, a priori, de problème, étant entendu que ces documents sont pratiquement rentrés dans la chaîne informatique. Il suffit simplement d'actualiser les données saisies à la préparation de la commande, de les compléter principalement pour ce qui concerne les retours d'emballages avant de démarrer l'édition des factures clients.

Dans l'optique d'un bon contrôle interne, la vérification des factures, c'est à dire leur rapprochement systématique avec les bons de livraison et la vérification, par sondages, de leur correction arithmétique doit relever d'une personne indépendante de celle chargée de la saisie des données nécessaires à leur émission.

Enregistrement des factures :

L'édition des factures étant, dans notre schéma d'organisation, automatisée, le logiciel informatique utilisé peut intégrer en même temps leur enregistrement dans le journal de ventes, ainsi que leur imputation aux comptes clients et d'emballages consignés. La validation, par la personne chargée de les contrôler,

des factures clients générera automatiquement les écritures comptables qui devront être contrôlées globalement par :

- la vérification de la séquence numérique des enregistrements.
- le rapprochement du cumul des mouvements des comptes concernés par ces transactions avec le montant total des factures éditées.

Suivi des comptes d'emballages consignés :

La comparaison avec les informations fournies par la balance "Emballages consignés" gérée de manière extra-comptable doit normalement permettre de justifier les soldes de ces comptes tels qu'ils ressortent dans les comptabilités générale et auxiliaire de l'embouteilleur. Les écarts mis en évidence du fait de ce rapprochement devront être rapidement analysés afin d'éviter que de telles distorsions se reproduisent.

Par ailleurs, le responsable de la fonction "Emballages" devra suivre le parc d'emballages en clientèle et entreprendre des actions correctives qui pourront, par exemple, être destinées à limiter les retours excessifs d'emballages ou, à l'inverse, à activer ces retours par peur de ruptures sur le parc usine.

Conclusion du chapitre 3 :

Dans ce chapitre, nous avons montré que l'appréhension incorrecte des flux physiques d'entrée et de sortie des emballages récupérables résulte principalement de deux causes :

- le caractère insuffisant des contrôles qui sont effectués sur les quais de réception ou d'expédition.
- le caractère incomplet des supports du suivi de ces flux.

Ces problèmes, qui sont négligés en raison de la valeur unitaire relativement faible et du volume très important des flux, peuvent altérer la fiabilité des enregistrements de ces flux d'opération et porter atteinte à la sauvegarde du patrimoine de l'embouteilleur.

Ainsi, une organisation bien adaptée devrait être mise en place aussi bien en moyens humains que techniques. Il est à préciser que l'apport de l'informatique et du système d'information, en général dans cette organisation, est inévitable et prépondérant.

Chapitre 4 : Contrôle des comptes en matière de gestion des emballages récupérables

Le contrôle des comptes en matière de gestion des emballages récupérables revêt une importance significative. En effet, le compte "Clients – Dettes pour emballages à rendre" au niveau du passif et les comptes d'actif du suivi de ces emballages (stocks ou immobilisations) représentent des postes importants dans les bilans des sociétés d'embouteillage.

Ainsi, dans ce chapitre, nous présenterons l'objectif du contrôle des comptes des emballages et la description de certains contrôles en la matière.

4.1 Objectif du contrôle des comptes des emballages

L'examen des comptes annuels a pour objet de vérifier ⁽²³⁾ :

- que les comptes annuels :
 - o sont cohérents, compte tenu de la connaissance générale de l'entreprise, de son secteur d'activité et du contexte économique.
 - o concordent avec les données de la comptabilité
 - o sont présentés selon les principes comptables et la réglementation en vigueur
 - o tiennent compte des événements postérieurs à la date de clôture.
- que toute l'information nécessaire est présentée de façon à ce que l'utilisateur des comptes annuels soit correctement informé.

En matière du contrôle des comptes lié à la gestion des emballages récupérables, le contrôleur doit s'assurer du respect des :

- dispositions légales et réglementaires et en particulier les règles de présentation et d'évaluation en conformité avec les principes comptables.
- règles relatives aux opérations d'inventaires.

⁽²³⁾ Recueil ATH

Il doit également s'assurer que :

- Les actifs existent et appartiennent à l'entreprise.
- Les passifs, les produits et les charges concernent l'entreprise.

La mission du contrôleur ou l'auditeur sera grandement facilitée si l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise des flux de gestion de l'emballage sont mises en place. Ces sécurités qui consistent essentiellement à :

- la protection et la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise. Il s'agit à la fois de la bonne conservation physique des emballages entreposés dans les aires de stockage, du suivi correct des fonds de consignation et de déconsignation.
- la bonne appréhension des flux, tant sur le plan quantitatif que financier qui consiste à s'assurer d'un certain nombre de points clés que nous listons ci-après :
 - o autorisation des transactions : éviter de vendre, et à fortiori, de consigner à un client insolvable.
 - o réalité des transactions : éviter l'enregistrement d'une consignation fictive.
 - o exactitude des transactions : ne pas confondre la nature des emballages et traiter la déconsignation d'un type d'emballage au lieu de l'autre (palettes au lieu de casiers...).
 - o exhaustivité des transactions : s'assurer que tous les flux sont enregistrés, et vérifier que tous les mouvements d'emballages en compte sont appréhendés et correctement recensés.
 - o évaluation des transactions : s'assurer que ces opérations sont enregistrées à la bonne valeur, selon les principes comptables généralement admis, que les problèmes résultant des variations de taux de consignation ou de non-retour d'emballages sont correctement traités.
 - o comptabilisation des transactions : permettre leur imputation dans le compte concerné et dans la bonne période.

Le contrôleur pourra vérifier si les dispositifs du contrôle mis en place dans le cadre du contrôle interne sont effectifs, permanents et suffisants, puisque le contrôle interne est une des conditions essentielles de la régularité et de la sincérité des comptes d'une part, et de la valeur probante d'autre part. La comptabilité ne peut donner des informations sûres que si deux conditions sont simultanément remplies :

- toutes les informations sont correctement transmises,
- toutes les informations reçues sont correctement traduites.

Ce qui suppose donc à la fois le respect des règles et principes comptables et un contrôle interne satisfaisant.

Le contrôleur devra évaluer dans quelle mesure les comptes concernés par les emballages sont représentatifs de la réalité active et passive de l'entreprise.

4.2 Comptes concernés dans le cadre de la gestion des emballages récupérables

4.2.1 Emballages traités en tant qu'immobilisations

- a- immobilisations corporelles,
- b- amortissements des immobilisations corporelles - emballages,
- c- provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles,
- d- dotations aux amortissements des immobilisations corporelles,
- e- dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles,
- f- produits de cession des immobilisations pour les emballages vendus en tant que casses,
- g- produits de cession des immobilisations pour les emballages retirés en tant que reprises sur le fonds de consignation,
- h- reprise sur amortissements des immobilisations corporelles,
- i- reprise sur provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles.

4.2.2 Emballages traités en tant que valeurs d'exploitation

- matières et fournitures consommables (d'emballages),
- provisions pour dépréciation des stocks,
- variation des stocks des emballages,
- dotations d'exploitation aux provisions pour dépréciation des stocks,
- malis sur emballages rendus,
- bonis sur reprise d'emballages consignés.

4.2.3 Comptes de consignations - déconsignation / abstraction faite du traitement des emballages, immobilisations ou valeurs d'exploitation

- clients, dettes pour emballages et matériels consignés,
- fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre,
- achats d'emballages (en tant que charge ou investissement),
- autres créances immobilisées pour les emballages données en tant que reconnaissance,
- autres provisions pour risques et charges,
- dotations d'exploitation aux provisions pour risques et charges,
- reprises sur provisions pour risques et charges.

4.3 Description des contrôles des comptes possibles

L'auditeur dans le cadre de la vérification du module emballage récupérable non identifiable et consignation - déconsignation procède à :

- vérifier si la société réalise un inventaire physique des emballages existant au niveau de l'usine et quel traitement se réserve pour les emballages immobilisés donnés en consigne.
- vérifier l'exactitude des flux physiques des emballages par type et catégorie et si possible par contenance suivant la formule suivante :

- existants physiques début de période
 - + flux d'entrée de la période
 - consignations fournisseurs ou déconsignations clients
 - mises à disposition à titre gratuit (reconnaisances)
 - mise à disposition à titre onéreux (location)
 - mise à disposition à titre de leasing
 - flux de sortie de la période
 - déconsignations fournisseurs
 - consignations clients
 - reprises d'emballages mis à disposition
 - ventes d'emballages cassés

= existants théoriques fin de période

- vérifier les cessions des emballages cassés avec leurs sorties de l'actif, sachant bien que les emballages cassés sont souvent vendus au kilo (bouteilles ou casiers), et que chaque type de casiers a un poids spécifique de même pour les bouteilles, chaque type de bouteille a un poids spécifique : la 20 cl, 30 cl, 1,25 cl, 35 cl et 1l.

Il faut que l'auditeur vérifie que la vente de ces emballages au kilo a été bien enregistrée en tant que cession d'immobilisations ou produit de cession d'exploitation et vérifier si cette sortie a été bien constatée au niveau de l'actif par catégorie d'emballages en tant que valeurs brutes et amortissement correspondant.

- vérifier, en cas de cession de ces emballages, s'il n'y a pas lieu de reversement de la TVA.
- vérifier que la charge d'amortissement de l'exercice a été correctement calculée et enregistrée notamment :
 - l'application du prorata temporis sur les acquisitions et cession de l'exercice.
 - la dotation sur les immobilisations antérieures.
 - la concordance entre le montant passé en charge et les mouvements du bilan.

- vérifier si certaines immobilisations (bouteilles ou casiers) ne sont plus utilisables soit à cause de l'abandon des produits ou de la contenance et vérifier si leur valeur nette n'excède pas la valeur probable de réalisation.
- vérifier, dans le cas où l'emballage est traité au niveau des valeurs d'exploitation, le fondement des provisions constituées et surtout :
 - o la provision de l'écart entre le prix d'achat et le prix de consignation.
 - o la provision pour dépréciation des emballages
- concernant les emballages exploités dans le cadre du leasing, l'auditeur devra obtenir une récapitulation des informations concernant les opérations de crédit bail et les baux à long terme non résiliables et la validité des informations par rapport aux contrats.
- vérifier toutes les informations nécessaires au niveau de l'ETIC et particulièrement la méthode d'évaluation retenue et le traitement des reprises du fonds de consignation.

En ce qui concerne le compte "clients-dettes pour emballages à rendre" ou "fournisseurs, créances pour emballages consignés" qui représentent des masses importantes du bilan, l'auditeur se trouve confronté à un compte de tiers qui est tenu de manière globale et pour lequel les moyens de contrôle habituellement retenus (circulation par exemple) sont difficilement applicables. En effet, ce compte enregistre les consignations et les déconsignations en valeur et enregistre en plus le montant représentant les ventes d'emballages de l'année déterminée d'une manière statistique et forfaitaire. Donc, faute de pouvoir vérifier directement l'évaluation du solde de ce compte, il reste :

- à contrôler que toutes les consignations et toutes les déconsignations de l'exercice ont bien été enregistrées dans ce compte et seulement dans ce compte.
- à contrôler la véracité du pourcentage retenu pour la détermination de la reprise sur ce fonds en tant que produits et donc les sorties opérées.

- à contrôler que ces deux premières opérations ont été correctement effectuées dans les années antérieures car malheureusement le solde du compte étant difficilement vérifiable avec la réalité, toute erreur dans les années passées entache le solde du compte de manière irrémédiable. Cette situation constitue l'un des problèmes majeurs de ce compte qui n'est jamais apuré ou confronté aux existants physiques chez plusieurs entreprises de la profession.

Conclusion :

Nous avons exposé, dans ce chapitre, que le contrôle des comptes en matière de gestion des emballages récupérables présente certaines particularités, compte tenu du risque inhérent au système de traitement et du suivi de ces emballages.

Nous avons présenté une description de certains contrôles à mettre en place par l'auditeur. En outre, ce dernier devra tracer les conséquences de l'environnement spécifique pour l'adapter à un programme classique du contrôle des comptes (statistique commerciale, quantité des emballages, flux de mise à disposition ou de retour de la clientèle...)

Chapitre 5 : Suivi extra - comptable et gestion dynamique du parc d'emballages récupérables

Les emballages récupérables constituent l'un des principaux investissements annuels et récurrents des embouteilleurs. Les principales spécificités de ces investissements sont :

- l'importance des valeurs : 1/3 des investissements des sociétés d'embouteillage sont en emballages.
- l'importance des volumes quantitatifs : compte tenu de la valeur unitaire faible (2 à 3 DH la bouteille).

L'emballage récupérable, support unique ayant comme vocation principale la distribution du produit, est au centre de l'organisation logistique des entreprises d'embouteillage et de distribution. Au regard de ces structures logistiques, l'emballage est, avant tout, un "stock outil" dont la gestion prévisionnelle et la réalisation s'avèrent particulièrement complexes. Pour le suivi de ces emballages, on distingue :

- le stock commercial constitué des quantités nécessaires au réseau des dépositaires et des distributeurs (lui-même pouvant se répartir entre stock au sol et sur camion).
- le stock circulant : couvrant le stock commercial et les quantités nécessaires aux centres industriels, aux dépôts relais, c'est la totalité du fonctionnement du circuit de l'emballage, avant la clientèle finale, qui est concernée par ce stock.
- le stock général incluant les deux précédents et les quantités nécessaires au niveau de la clientèle finale, c'est à dire les quantités consignées ou éventuellement confiées sans consignation en tant que prêts d'emballages. Il faut gérer également l'aspect fondamental de l'affectation physique par site et des transferts éventuels entre sites.

Ainsi, ce chapitre sera consacré au suivi extra-comptable à mettre en œuvre et la gestion dynamique du parc d'emballages récupérables.

5.1 Suivi extra-comptable à mettre en œuvre

Une société d'embouteillage doit disposer d'un système de suivi qui lui permette de justifier la réalité et l'exhaustivité des comptes concernés par les flux d'emballages récupérables, à savoir :

- Actif immobilisé :

- emballages récupérables au niveau des immobilisations ou stocks,
- amortissements y afférents ou provisions pour dépréciation.

- Fonds de consignation :

- fournisseurs - créances pour emballages et matériels à rendre,
- clients - Dettes pour emballages et matériels consignés.

L'évaluation correcte de ces différents postes passe nécessairement par la connaissance d'un certain nombre d'éléments statistiques ou extra-comptables qu'il est possible de recenser de la manière suivante :

- durée de vie des différentes catégories d'emballages immobilisés pour déterminer leur rythme de dépréciation et d'amortissement.
- taux de casse interne, par nature d'emballages, pour prendre en compte les mises au rebut.
- mesure de la freinte externe, calcul de la durée moyenne de consignation pour déterminer le nombre d'emballages restés définitivement en clientèle et devant être considérés comme vendus.
- incidence des changements de taux de consignation qui se traduit généralement par un accroissement de la dette résultant des emballages consignés.

Nous évoquerons, dans la dernière partie de notre étude, les méthodes qu'il convient d'utiliser pour obtenir des informations fiables, présentant, à la fois, un caractère opérationnel sur le plan de la gestion du parc d'emballages et un caractère probant vis à vis de l'administration fiscale.

Pour justifier de la correcte évaluation des divers postes concernés par les flux d'emballages de manutention, une société d'embouteillage disposera, au minimum :

- D'un fichier "Emballages Récupérables"

Cet état doit fournir pour chaque catégorie d'emballages de manutention les informations suivantes :

- compte concerné,
 - quantités achetées,
 - dates et valeurs d'acquisition,
 - durée de vie et mode d'amortissement ou de dépréciation,
 - montants d'amortissements ou de provisions pratiqués chaque année et cumulés,
 - quantités cédées,
 - dates et conditions des cessions ; il peut s'agir d'emballages non retournés par un client ou un fournisseur, mis au rebut ou simplement cédés à un tiers.
 - quantités
 - valeurs d'acquisition
 - valeurs nettes comptables
- } des emballages appartenant à l'entreprise en début et fin de période.

Ce système s'apparente, en fait, à un suivi classique d'immobilisations et n'appelle pas de commentaires particuliers, si ce n'est qu'il permet de collecter des renseignements sur le plan statistique.

- Des balances informatiques séparées pour les emballages consignés, à rendre et en compte.

Dans l'organisation que nous avons préalablement décrite, il s'agit de documents de suivi extra-comptable, établis par le service "Emballages" qui permettent de connaître à tout moment le montant des dettes et créances résultant des opérations de consignation – déconsignation ainsi que le volume et la valeur des emballages mis à disposition, sans contrepartie monétaire, par des tiers (emballages en compte).

Ces états sont conçus de manière à permettre un suivi des emballages :

- par tiers : clients ou fournisseurs,
- par nature d'emballages,
- en quantité,
- par antériorité,
- en valeur

Un tel suivi ne pouvant être réalisé par les services comptables sous peine de perdre son caractère opérationnel et immédiat, la solution la plus adéquate et la plus simple en matière de traitement comptable des flux de consignation - déconsignation d'emballages récupérables nous paraît consister en la tenue en valeur et en quantité, de comptes auxiliaires individuels "Clients – Dettes pour emballages et matériels consignés" et "Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre".

- Des comptes d'emballages consignés ou à rendre, subdivisés en comptes individuels tenus en valeur et en quantité

Ces comptes sont rapprochés périodiquement avec les documents produits par le service "Emballages", cette procédure permettant de ressortir les écarts, d'analyser leurs causes, de mettre en place les moyens techniques et humains y remédiant et finalement de contrôler la correcte évaluation de ces soldes.

Par ailleurs, l'appréhension correcte, par des voies statistiques ou extra-comptables, de phénomènes que nous avons préalablement cités (durée de vie, taux de casse interne et de freinte externe, retours excessifs et changements de taux de consignation) permet d'enregistrer, de manière périodique, les ajustements comptables relatifs :

- aux actifs :
 - ◇ dotations aux amortissements ou aux provisions,
 - ◇ mises au rebut ou cessions à des tiers,
 - ◇ rachats éventuels en cas de retours excessifs.
- au fond de consignation :
 - ◇ produits des cessions d'emballages,
 - ◇ revalorisations consécutives à des augmentations de taux de consignation.

Enfin, la fiabilité et la cohérence de l'ensemble des données comptables et extra-comptables doivent être contrôlées par le biais :

- d'un rapprochement entre les quantités d'emballages théoriquement disponibles, et les existants physiques, compte tenu de l'existence de documents de suivi fiable (Fichier "Emballages immobilisés ou en stock", Balances "Emballages consignés, à rendre et en compte") et d'un système d'inventaire permanent permettant d'identifier le nombre et la nature des emballages disponibles chez l'embouteilleur, ce rapprochement ne pose pas de difficulté et peut être effectué à des fréquences rapprochées.
- d'une procédure de confirmation, quoique difficile, auprès des clients et fournisseurs en leur adressant un relevé, en quantité et en valeur, de leur compte "Emballages consignés ou à rendre". Cette procédure qui vaut également pour les emballages en compte (uniquement en quantité) doit être utilisée avec circonspection, en raison de ses implications commerciales, à la clôture de l'exercice.

5.2 Gestion dynamique du parc d'emballages

La statistique apparaît comme un moyen et un outil indispensable à la gestion d'un parc d'emballages récupérables. Il n'entre néanmoins pas dans notre propos, en raison de nos compétences limitées en ce domaine, de décrire précisément les méthodes statistiques à utiliser ; nous nous contenterons donc de définir un certain nombre d'approches méthodologiques à la fois simples et applicables en matière de gestion prévisionnelle des besoins en emballages et des mouvements de trésorerie afférents aux consignations et déconsignations.

5.2.1 Paramètres à définir

Nous avons recensé, dans une partie précédente, un certain nombre d'éléments qu'il convient de définir par des moyens extra-comptables ou statistiques.

Compte tenu des documents de suivi extra-comptable dont il dispose, le service "Emballages" est normalement en mesure de déterminer l'impact des retours excessifs et des changements de taux de consignation.

En ce qui concerne la durée de vie des différentes catégories d'emballages, ce même service pourra l'apprécier en fonction de l'expérience et des usages couramment admis dans le secteur d'embouteillage et de la distribution. Il n'est, à notre avis, pas nécessaire, sauf conditions d'utilisation particulières, de déterminer ces durées de vie de manière statistique en raison de la banalisation de la plupart des emballages récupérables et de l'importance des moyens à mettre en œuvre pour réaliser de telles études.

Il convient enfin d'exposer les approches méthodologiques qu'un embouteilleur peut retenir pour déterminer et justifier les taux de casse interne et de freinte externe d'emballages récupérables.

- Casse interne

Pour les catégories d'emballages qui représentent des actifs et des flux significatifs, la méthodologie suivante peut être envisagée. Elle consiste à rapprocher, selon une fréquence à déterminer, l'inventaire physique des emballages détenus sur parc par l'embouteilleur avec les quantités théoriquement disponibles, telles que définies ci-après :

- existants physiques début de période
- + flux d'entrées de la période
 - ◇ investissements,
 - ◇ consignations fournisseurs ou déconsignations clients,
 - ◇ mises à disposition à titre gratuit (emballages en compte) ou onéreux (locations),
- flux de sorties de la période
 - ◇ déconsignations fournisseurs
 - ◇ consignations clients
 - ◇ reprises d'emballages mis à disposition

= existants théoriques fin de période

Le taux de casse interne pour la période concernée pouvant être calculé comme suit :

1- Existants physiques fin de période

Existants théoriques fin de période

Exemple chiffré :

Hypothèses : Fréquence mensuelle

- Existants physiques fin de mois m : 1 970 palettes
- Existants théoriques fin de mois m : 2 000 palettes

$$\text{Taux de casse interne} = 1 - \frac{1\,970}{2\,000} = 1,5\%$$

Il est possible d'affiner la présente méthode en l'étendant au niveau de n périodes, c'est à dire en définissant le taux de casse interne par la formule :

1 - Σ 1 à n Existants physiques fin de période

Σ 1 à n Existants théoriques fin de période

n dépendant de la fréquence d'analyse retenue par l'embouteilleur.

Nous attirons, néanmoins, l'attention du lecteur sur le fait que cette approche, caractérisée par sa grande simplicité, n'est concevable que chez un embouteilleur qui dispose d'une organisation et d'un outil de gestion lui permettant d'appréhender de manière fiable et rapide les flux physiques d'emballages.

- Taux de freinte externe observé chez les clients

Le service "Emballages" est en mesure de déterminer le nombre d'emballages non retournés par un client dans le délai en usage dans la profession ; il lui est donc possible de mesurer la freinte externe générée par ce client par le rapport :

Nombre d'emballages non retournés dans le délai en usage par ce client

Solde, en quantité, des emballages consignés à ce client

Exemple pratique : Délai en usage : 4 mois

<u>Antériorité</u>	<u>Quantités Consignées</u>	<u>Quantités Déconsignées</u>	<u>Solde Transaction</u>	<u>Solde Cumulé</u>
m-4	1 000	900	100	100
m-3	2 000	2 000	-	100
m-2	2 000	2 050	(50)	50
m-1	5 000	3 000	2 000	2 050
m	1 000	900	100	2 150

L'antériorité du solde "Emballages" de ce client β s'analyse comme suit :

m-4.....	50
m-1.....	2 000
m.....	100
Soit.....	2 150

Le taux de freinte externe étant égal, pour ce client, compte tenu du délai en usage de 4 mois à :

$$\frac{50}{2\ 150} = 0,0233$$

5.2.2 Gestion prévisionnelle des besoins en emballages

Le système mis en place doit permettre de budgéter les besoins en emballages en poursuivant un double objectif :

- éviter les ruptures au niveau du parc usine (stocks),
- limiter le coût de ces stocks en les réduisant au maximum.

Compte tenu des fluctuations importantes de l'activité, il nous apparaît nécessaire de découper l'exercice en périodes budgétées dont la durée relativement courte reste à déterminer.

Le parc disponible du début de période, majoré des prévisions de flux d'entrées et minoré des prévisions de flux de sorties pour la période à venir, sous déduction de la casse interne, dégage en fait l'excédent ou les besoins en investissements. Cette approche peut être résumée de la manière suivante :

- parc disponible début de période,
 - prévisions consignations clients compte tenu de l'évolution des ventes et la tendance du marché.
 - prévisions déconsignations fournisseurs
 - prévisions retours Emballages en compte
 - casse interne
- } BESOINS
PREVISIONNELS
DE LA PERIODE

+ prévisions déconsignations clients,	} RESSOURCES PREVISIONNELLES DE LA PERIODE
+ prévisions consignations fournisseurs,	
+ prévisions réceptions Emballage en compte,	
<hr/>	
= EXCEDENT OU INSUFFISANCE D'EMBALLAGES DE LA PERIODE	
<hr/>	

En cas de prévisions d'excédents, l'embouteilleur tentera, par priorité, d'accélérer ses retours d'emballages aux fournisseurs et ses consignations aux clients tout en limitant les flux de déconsignation clients et de consignment fournisseurs.

En cas de pénurie prévisible, l'embouteilleur adoptera une stratégie inverse en privilégiant les réceptions d'emballages en compte qui n'ont pas de contrepartie monétaire ; il réalisera, en outre, quand les besoins s'en feront sentir, les investissements nécessaires.

- Durée de la période budgétaire

La durée envisagée doit impérativement tenir compte du décalage de temps séparant l'analyse de la situation et la livraison des emballages commandés. Elle pourra, par ailleurs, se rapprocher de celle du cycle de consignment pour la catégorie d'emballages concernée.

5.2.3 Gestion de la trésorerie

Un système de gestion de trésorerie doit assurer la solvabilité d'une entreprise au moindre coût, c'est à dire lui permettre :

- de faire face en permanence à ses engagements financiers,
- de maintenir le solde de sa trésorerie disponible à un niveau minimum,
- d'utiliser les moyens de financement les moins onéreux.

Pour ce faire, une entreprise doit disposer d'un outil de gestion budgétaire permettant au trésorier de déterminer à l'avance le montant des excédents et des besoins de trésorerie, et de mettre ainsi en place une politique de placement et de financement.

Il est nécessaire, dans une société d'embouteillage, d'être en mesure de prévoir les flux de trésorerie générés par les opérations de consignation et de déconsignation, qui sont, nous l'avons préalablement constaté, tout à fait significatifs. Nous venons de définir une méthodologie permettant de budgéter les flux d'entrée et de sortie d'emballages récupérables, tant en quantité qu'en valeur. Il convient maintenant de convertir ces données prévisionnelles en termes d'encaissements ou de décaissements, en utilisant des démarches statistiques plus ou moins complexes.

Ainsi, la planification budgétaire des investissements en emballage est un processus d'identification et d'évaluation. La décision d'investissement, prise aujourd'hui, détermine dans une large mesure le degré de réussite d'une entreprise dans la poursuite de ces activités pour les années à venir.

Deux points méritent d'être suivis dans ce sens et pris en considération.

a- Au niveau des dépenses et des flux des décaissements :

1. les contraintes du volume avec les pics habituels (Aïd Al Kebir et la saison d'été) sachant bien qu'il s'agit d'une activité saisonnière, et que le fait de rater des volumes, c'est du chiffre d'affaires en perte.
2. le besoin en emballage en quantité.
3. la date de sa disponibilité à l'usine et sur le marché.
4. la durée nécessaire pour sa production au niveau de l'usine d'emballages.
5. la durée nécessaire pour son transport en cas d'importation
6. le moyen et le mode de financement à retenir.
7. les conditions de paiement possible.

8. l'impact sur la rentabilité de l'entreprise compte tenu des dotations aux amortissements.
9. l'impact sur le cash flow.

b- Au niveau des encaissements, les points à prendre en considération sont :

1. la stratégie commerciale retenue pour le développement des ventes en verre et sa promotion sur le marché.
2. le taux d'évolution de la consignation par mois.
3. le comportement éventuel du concurrent - les réactions possibles
4. le prix de la consignation par type d'emballages.

Conclusion :

Nous avons exposé, dans ce chapitre, l'intérêt que revêt le suivi extra - comptable des emballages récupérables et la mise en place d'une gestion dynamique du parc de ces emballages.

Nous avons défini un certain nombre d'approches méthodologiques, à la fois simples et applicables, en matière de gestion prévisionnelle des besoins en emballages et des mouvements de trésorerie afférents aux consignations - déconsignations.

Nous avons conclu que la planification budgétaire des investissements en emballages est un processus d'identification et d'évaluation, et que la décision d'investissement en emballages détermine, dans une large mesure, le degré de réussite de l'embouteilleur dans la poursuite de ses activités futures.

Conclusion Partie II :

Nous avons apporté, dans cette partie, certaines solutions aux différentes difficultés soulevées, compte tenu des pratiques vécues et en respect des principes comptables.

Les problèmes liés à la gestion et au contrôle des comptes des emballages récupérables, aussi bien financiers que comptables, fiscaux et organisationnels, sont dus aux caractéristiques de la profession d'embouteillage et nécessitant la mise en place d'une organisation capable de gérer efficacement l'utilisation des emballages récupérables.

Cette organisation devrait être basée sur des moyens informatiques puissants répandus à tous les niveaux qui peuvent traiter des volumes d'information en question, et rendre facile la cohérence d'ensemble tant au point de vue des utilisateurs que des contrôleurs.

Ces outils devraient se caractériser par :

- une implantation centrale,
- une connexion des différents modules nécessitant une conception et un suivi fiable,
- une intégration maximale des opérations simplifiant et surtout sécurisant les données produites,
- une souplesse maximale d'utilisation au niveau du paramétrage et du fonctionnement.

Conclusion Générale :

Nous avons considéré qu'une des approches les plus révélatrices des intérêts inhérents à l'activité des boissons reposait sur l'emballage, support de la distribution de ces produits. La démarche ainsi retenue nous a conduit à aborder une large palette de domaines : juridique, organisationnel, administratif, comptable et fiscal, donc autant de champs d'investigations propres à l'exigence professionnelle, à laquelle nous désirons souscrire. Par ailleurs, la même démarche nous a finalement conduit à dépasser les limites strictes du domaine concerné, puisque partant de l'emballage récupérable non identifiable, plusieurs problèmes ont été traités touchant l'emballage consigné en général.

Il convient de souligner combien notre démarche a pu être facilitée par la remarquable qualité de l'ensemble des professionnels exerçant dans ce métier, qu'ils soient dirigeants, techniciens, juristes, fiscalistes, financiers, comptables, tous ayant offert au cours de leur aide et assistance à cette étude, la même image de compétence, de savoir-faire et de rigueur, que celle que les sociétés où ils exercent leurs responsabilités présentent vis-à-vis de leur environnement extérieur.

Au vu des chapitres du présent mémoire, l'entreprise pourra alors déterminer quelle est, sur le plan juridique, la nature du contrat qui la lie avec son client, puis analyser si toutes les règles fiscales sont respectées, et enfin si les comptes qu'elle présente traduisent la nature juridique du contrat de consignation et respectent la notion "d'image fidèle".

Si celle-ci emploie la consignation usuelle, sans prendre soin de définir la nature juridique du contrat de consignation qu'elle veut utiliser, elle pourra mesurer l'importance des distorsions entre la fiscalité et les règles de comptabilisation, de présentation des comptes et la philosophie même de la consignation. Il est donc proposé de bâtir un contrat entre les parties prenantes de la consignation afin d'inclure leurs relations dans un cadre juridique connu. Le mémoire prend, bien sûr, appui sur des données propres à un embouteilleur du secteur des boissons, mais l'attention du lecteur est attirée sur le fait que les solutions formulées sont applicables à la plupart des emballages, identifiables ou non. Le système de suivi

des emballages qui est donné dans la deuxième partie du mémoire est, peut être un peu compliqué lorsque l'on considère le nombre important des emballages, mais ce n'est qu'à ce prix-là que l'on pourra obtenir une comptabilité sincère, reflétant la réalité juridique et économique exacte de la consignation. Il est certain que l'importance des mouvements des emballages récupérables réclame des systèmes informatisés, mais à notre époque, cette exigence ne constitue plus un obstacle à la mise en place du système proposé. D'ailleurs, avec des systèmes informatisés, la comptabilité des emballages consignés, telle que proposée, ne demande pratiquement pas, de surcroît, de travail puisque la plupart des informations réclamées sont déjà sur les factures ou les bons de livraisons. Souvent, le seul maillon manquant est un traitement convenable de ces informations.

La mise en place d'un tel système de comptabilisation et de suivi ouvre les portes d'une meilleure gestion. Tout d'abord, il supprime ou réduit considérablement la fraude et les retours excessifs d'emballages qui peuvent s'avérer extrêmement coûteux pour l'entreprise. Ensuite, il permet une économie substantielle lors d'une hausse du taux de la consignation par la possibilité qui est donnée de pouvoir déconsigner au taux de la consignation antérieure. Enfin, il permet une meilleure gestion du parc des emballages car la connaissance de sa répartition (par quantité, temps de détention et catégorie de clients) est une aide précieuse pour la prise de décision en matière d'investissement (pour renouveler ou agrandir le parc). Tout cela, ajouté à la présentation d'états financiers reflétant la réalité du patrimoine et la situation financière de l'entreprise

ANNEXES

BIBLIOGRAPHIE

1. Textes de lois et circulaires :

- Code général de normalisation comptable.
- Dahir N°1.86.239 portant sur promulgation de la loi N°24.86 instituant l'impôt sur les sociétés.
- Dahir N°1-96-83 portant promulgation de la loi N°15-95 formant code de commerce.
- Dahir N°1-96-126 portant promulgation de la loi N°17-95 relative aux sociétés anonymes.
- Décret N°2-87-911 du 30 décembre 1987 pris pour l'application de la loi N°24-86 instituant un impôt sur les sociétés.
- Décret N°2-86-99 du 14 mars 1986 pris pour l'application de la loi N°30-85 relative à la taxe sur la valeur ajoutée.
- Dahir N°1-61-442 du 30 décembre 1961 portant promulgation de la loi relative à l'impôt des patentes.
- Dahir N°1-59-084 du 31 décembre 1959 portant promulgation de la loi relative à la taxe urbaine.
- Dahir N°2-58-1151 du 24 décembre 1958 formant code de l'enregistrement et du timbre.
- Dahir N°1.85.347 portant sur promulgation de la loi 30.85 relative à la taxe sur la valeur ajoutée.
- Dahir du 12 août 1913 formant code des obligations et contrats.
- Autres lois fiscales.
- Articles des lois de finances relatifs aux différents impôts depuis leur création.
- Notes circulaires de la Direction des Impôts relatives aux impôts et taxes précités.
- Dahir N°1.92.138 du 25 décembre portant promulgation de la loi N°9.88 relative aux obligations comptables des commerçants.

2. Ouvrages :

<u>Auteur</u>	<u>Titre</u>	<u>Edition</u>	<u>Année</u>
M. ABDELADIM & A. TALBI	Le plan comptable marocain		1993
BEFEC & ASSOCIES	Gestion de trésorerie : optimisation financière & fiscale- règles comptables	Francis Lefebvre	1996
NORBERT GRUEDJ	Finance d'entreprise - les règles du jeu	Organisation	1997
MASNAOUI & ASSOCIES	Mémento comptable marocain		
FRANCIS LEFEBVRE	Mémento pratique juridique et fiscal Mémento pratique comptable Mémento pratique du droit des affaires, contrat et droit de l'entreprise	Francis Lefebvre	2004 2004 2003
HERVE HUTIN	Gestion financière	Organisation	1998

PHILIPPE DELEBECQUE MICHEL GUERMAIN	Traité de droit commercial Tome 2	L.G.D.J. DELTA	2003
A. BENDRIOUCH	La statistique appliquée dans la gestion et l'économie	COGEFOS	2003
JEAN RAFFEGEAU PIERRE DUFILS RAMON GONZALEZ FRANK ASHWORTH	Audit et contrôle des comptes techniques et pratiques des affaires	PUBLI - UNION	1979
A.T.H.	Audit financier : guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations	CLET	1991
	Expertise comptable : établissement des comptes annuels	CLET	1987
JACQUES JAUSSAUD YVES VIVET	La vie comptable de l'entreprise en exercice corrigés	MASSON	1989
M.M.LANGLOIS – FRIEDERICH	Comptabilité générale – enseignement comptable supérieur	FOUCHER	1985
RSM. SALUSTRO REYDEL	Maîtriser l'essentiel des IFRS		2004
JOELLE LE VOURCH- MEONCHY MARINS KOEM	Normes comptables internationales : guide pratique	FIDEF	2002
RAOUL	Audit stratégique : guide, analyse réflexion et action	EME	1989
ROMON	L'entreprise face aux risques moyens	L'HARMATTAN	1993
PRICE WATERHOUSE COOPERS	Mémento : droits des sociétés Commerciales et du groupement d'intérêts économiques	PWC JURIDIQUE & FISCAL	1999
MOHAMED KESRAOUI	Gestion fiscale de l'entreprise marocaine, conseils et cas pratiques		2003
JACQUES MESTRE MARIE - EVE PAUCROZI	Droit commercial		2001

3. Autres références bibliographiques :

- CNCC¹ : note d'information n°3, appréciation du contrôle interne – 1992
- CNCC : note d'information n°4, confirmation directe – 1991
- CNCC : note d'information n°5, observation physique – 1992
- CNCC : note d'information n°18, les sondages en audit
- CSOEC¹ : guide de questions juridiques et pratique professionnelle - 1996
- IASC : normes comptables internationales 1995

¹ CSOEC : Conseil supérieur de l'Ordre des Experts Comptables France
CNCC : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

- OECCA¹ : comptabilité et prospective : réponses comptables aux nouveaux besoins d'information 39° congrès – 1984
- Ordre des experts comptables Maroc : Manuel des normes : audit légal et contractuel – 1997.
- CNCF : note d'information n°3, comptabilisation des emballages récupérables – 1968
- CNCF : recommandation – série des principes comptables n°18 "les provisions" – 1986
- CNCF : recommandation – série les principes comptables n°25 "la prise en compte des produits" – 1991
- Documentations techniques et fonctionnelles du logiciel de distribution Basis II de la compagnie Coca-Cola.
- Règles et procédures du groupe COBEGA & EQUATORIAL en matière d'embouteillage et de distribution.

4. Articles et revues :

- Revue d'informations juridiques, fiscales et sociales de Price Waterhouse Coopers.
- Revues françaises de comptabilité N°303 du 02/2004.
- Bulletin d'information périodique du cabinet MESNAOUI

5. Mémoires d'expertise comptable :

- HY Louis François - La consignation des emballages chez un grossiste – embouteilleur en boissons - session novembre / décembre 86 - France.
- Brisac Olivier – La gestion des emballages récupérables dans les entrepôts de distribution : aspects organisationnels, comptables et prospectifs – session novembre / décembre 86 - France.
- Pierre Le Tinier – La consignation de l'emballage bouteille dans le commerce de gros en boissons – session novembre / décembre 85 - France.
- Delboe André – Les emballages de gaz de pétrole liquéfié : une gestion administrative, juridique, comptable et fiscale complexes pour les entreprises de distribution des GPL – session mai / juin 93 - France.
- Viarmand – Contribution à l'étude de la maîtrise des flux de consignation dans l'industrie brassicole – session novembre / décembre 1977- France.
- François Pau – La mutation de l'emballage consigné vers l'emballage perdu dans le secteur des liquides alimentaires - session mai / juin 1972 - France.

¹ OECCA : l'Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés France

6. Sites d'Internet :

- www.experts-comptables.fr
- www.bibliotique.com
- www.cncc.fr
- www.elf.fr
- www.sec.gov
- www.galia.com
- www.FOCUSIFRS.com

LEXIQUE

TABLE DES MATIERES

	<u>Page</u>
INTRODUCTION GENERALE	5
<u>1^{ERE}</u> PARTIE : SPECIFICITES ET PARTICULARITES DE L'ACQUISITION ET DU SUIVI DES EMBALLAGES RECUPERABLES	11
Introduction de la Partie I	12
<i>Chapitre 1 : Aspects comptables de l'acquisition des emballages récupérables</i>	13
1.1 Choix du classement comptable : immobilisations ou valeurs d'exploitation	13
1.2 Conséquences du classement choisi sur les états de synthèse	16
1.2.1 Evaluation à l'entrée et à l'inventaire	16
1.2.2 Evaluation à la clôture	17
1.3 Acquisition des emballages récupérables par le leasing	20
1.3.1 - Avantages et inconvénients du financement par le leasing	21
1.3.2 - Difficultés relevées	23
Conclusion chapitre 1	24
<i>Chapitre 2 : Suivi des emballages récupérables par la consignation et la déconsignation</i>	25
2.1 Portée économique de la consignation	25
2.1.1 - Intérêt de la consignation	25
2.1.1.1 Au niveau macro-économique	26
2.1.1.2 Au niveau micro-économique	29
2.1.2 - Difficultés propres à la consignation et à la déconsignation	31
2.1.2.1 Disparition des emballages	31
2.1.2.2 Distorsion dans le temps du taux de consignation	32
2.2 Portée juridique de la consignation	37
2.2.1 Etude des contrats voisins de la consignation	37
2.2.1.1 Consignation et contrat de vente	37
2.2.1.2 Consignation et contrat de location	38
2.2.1.3 Consignation et contrat de dépôt	39

2.2.1.4 Consignation et autres contrats voisins	40
2.2.2 Nature propre au contrat de consignation	42
2.2.2.1 Prêt à usage	42
2.2.2.2 Gage sur espèces	43
2.2.3 Exécution du contrat de consignation	44
2.2.3.1 Obligations issues du prêt à usage	45
2.2.3.2 Obligations issues du gage	46
2.2.3.3 Consignation dans un contrat commercial continu	47
Conclusion chapitre 2	48
Chapitre 3 : Traitements comptables du suivi des emballages par la consignation et la déconsignation	49
3.1 Suivi comptable des opérations de la consignation et de la déconsignation	49
3.1.1 Comptabilisation des opérations de la consignation et de la déconsignation	49
3.1.2 Variation du taux de consignation	51
3.1.3 Incidence du non-retour des emballages consignés	52
3.2 Traitements comptables des opérations de clôture des comptes en matière d'emballages récupérables	53
3.2.1 Inventaire physique	53
3.2.1.1 Exposé théorique du comptage des emballages récupérables	53
3.2.1.2 Procédures d'inventaire	54
3.2.2 Comptabilisation des sorties du patrimoine	55
3.2.2.1 les sorties internes	55
3.2.2.2 les sorties externes	56
3.3 Règles de comptabilisation à l'aide d'un exemple chiffré	57
3.3.1 Comptabilisation en cours de l'exercice	57
3.3.1.1 Comptabilisation à l'entrée dans le patrimoine	57
3.3.1.2 Comptabilisation des opérations de la consignation et de la déconsignation.	58
3.3.1.3 Comptabilisation du changement du taux	60

3.3.2 Comptabilisation à la clôture de l'exercice	61
3.3.2.1 Comptabilisation à la clôture pour les emballages gérés en immobilisations.	61
3.3.2.2 Comptabilisation à la clôture pour les emballages gérés en valeurs d'exploitation	62
Conclusion chapitre 3	64
Chapitre 4 : Aspects fiscaux de la gestion des emballages récupérables	65
4.1 Traitement fiscal en matière d'acquisition d'emballages récupérables : immobilisations ou valeurs d'exploitation	65
4.1.1 Intérêt de la distinction	65
4.1.2 Déductibilité de l'amortissement et des provisions constituées	66
4.1.3 Choix de la méthode au regard de l'impôt de la patente et du droit d'enregistrement	68
4.2 Traitement fiscal en matière de suivi par la consignation et la déconsignation des emballages récupérables non identifiables	69
4.2.1 Approche fiscale en matière de la TVA	69
4.2.2 Approche fiscale en matière de l'impôt sur les sociétés	71
4.2.2.1 Fondements de l'emploi des méthodes statistiques pour déterminer le produit de cession des emballages	73
4.2.2.2 Nature du profit déterminé	76
Conclusion chapitre 4	78
Conclusion Partie I	79
<u>2^{EME}</u> PARTIE : PROBLEMES PARTICULIERS LIES A LA GESTION ET AU CONTROLE DES COMPTES DES EMBALLAGES RECUPERABLES : PROPOSITIONS DE SOLUTIONS.	80
Chapitre 1 : Problèmes financiers	82
1.1 Identification des problèmes financiers	82
1.1.1 Liés à la gestion du parc des emballages disponibles	82
1.1.2 Liés à la maîtrise des flux des opérations de consignation et de déconsignation des emballages récupérables	83
1.2 Mise en évidence du risque financier	83

1.2.1 Définition des emballages à risque	84
1.2.2 Identification de la nature des risques	86
1.2.3 Méthodologie pratique pour approcher et mesurer l'incidence financière du risque sur les emballages	88
Conclusion chapitre 1	92
Chapitre 2 : Problèmes comptables et fiscaux	93
2.1 Difficultés comptables et fiscales soulevées lors de l'acquisition et du suivi du fonds de consignation des emballages récupérables.	93
2.1.1 Difficultés relevées lors de l'acquisition	93
2.1.2 Difficultés relevées lors du suivi du fonds de consignation	95
2.2 Traitement comptable et fiscal de ces difficultés	98
2.2.1 Principe dans le choix des méthodes de comptabilisation	99
2.2.2 Règles à respecter pour la simplification du suivi du fonds de consignation	103
2.2.3 Solutions pratiques aux difficultés relevées lors du suivi du fonds de consignation	104
Conclusion chapitre 2	109
Chapitre 3 : Problèmes organisationnels	110
3.1 Nature du problème	110
3.2 Moyens humains et techniques à mettre en place	112
3.3 Description du schéma type de circulation des documents permettant le suivi des emballages	115
3.3.1 Service intervenant	115
3.3.2 Document de suivi	116
3.3.3 Différentes phases du processus de consignation et de déconsignation d'emballages	118
Conclusion chapitre 3	121
Chapitre 4 : Contrôle des comptes en matière de gestion des emballages récupérables	123
4.1 Objectifs du contrôle des comptes des emballages récupérables	123
4.2 Comptes concernés dans le cadre de la gestion des emballages récupérables	125

4.3 Description des contrôles des comptes possibles	126
Conclusion chapitre 4	129
<i>Chapitre 5 : Suivi extra-comptable et gestion dynamique du parc d'emballages récupérables</i>	130
5.1 Suivi extra-comptable à mettre en œuvre	131
5.2 Gestion dynamique du parc d'emballages	135
5.2.1 Paramètres à définir	135
5.2.2 Gestion prévisionnelle des besoins en emballages	138
5.2.3 Gestion de la trésorerie	139
Conclusion chapitre 5	141
Conclusion Partie II	142
CONCLUSION GENERALE	143
ANNEXES	145
BIBLIOGRAPHIE	150
LEXIQUE	155