

Chapitre I : La constitution de société

1. Aspects généraux

Il convient de rappeler que la société est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre quelque chose en commun en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourrait en résulter de l'activité de la société. Toutefois, dans la société unipersonnelle à responsabilité limitée, la société est constituée par un seul associé. Le contrat de société donne naissance à un être nouveau. C'est la personne morale c'est à dire une personne dotée de la personnalité juridique distincte de la personnalité juridique des associés (à partir de la date de son immatriculation au registre de commerce). La société a un patrimoine social qui est représenté au moment de sa constitution par le capital formé de l'ensemble des apports effectués par les associés. Le patrimoine social est distinct du patrimoine des associés. Les créanciers sociaux ont un droit de gage exclusif sur le patrimoine social. Dans les sociétés de capitaux, le droit de gage des créanciers sociaux est limité au montant du patrimoine social, par contre dans les sociétés de personnes, le droit s'étend sur les biens propres des associés qui sont responsables et solidaires.

La société a un domicile qui est son siège social. La société a aussi une nationalité qui est distincte de la nationalité de chacun des associés. La société a des droits et des obligations mais elle ne peut agir que par l'intermédiaire d'une personne physique qui peut être soit le gérant soit un administrateur.

2. Les sociétés de personnes

a- Les sociétés en nom collectif (SNC)

i) Aspect juridique

La SNC est une société dans laquelle les associés ont tous la qualité de commerçant et répondent de ce fait indéfiniment et solidairement des dettes sociales. Les textes qui régissent les SNC sont les articles **54 à 66 du CSC**. La SNC est fondée sur l'**intuitu personae**, par conséquent la personnalité de chaque associé joue un rôle déterminant dans la constitution, le fonctionnement et la dissolution de la société. La participation des associés résultent des statuts et elle est représentée par des parts sociales qui ne sont donc pas représentée par des titres. La Loi n'exige aucun capital minimum, de

même aucune disposition légale n'impose la libération immédiate ou dans un délai déterminé des parts sociales. Les associés peuvent donc libérer le capital selon leur volonté tel que prévue par les statuts.

ii) Aspect comptable

Deux écritures caractérisent la constitution : la 1^{ère} traduit comptablement la promesse d'apport, la 2^{ème} traduit la libération des apports. Pour la promesse d'apport, il s'agit d'un engagement pris par les associés de réaliser l'apport promis, il s'agit d'une créance de la société sur les associés qui demeure débiteur tant qu'ils n'ont pas libéré ce qu'ils ont promis d'apporter. Cette créance est donc enregistrée dans un compte d'actif au compte **444** qui s'intitule « **Actionnaires & associés, compte d'apport** ». Ce compte peut être subdivisé en autant de sous comptes que d'associés. La contrepartie, exprimant le droit des associés sur le fond social, est comptabilisée au crédit du compte capital social, l'écriture se présente alors ainsi :

444 compte d'apport A		
444 Compte d'apport B		
	10 Capital social	
Promesse d'apport		

La 2^{ème} écriture relative à la constitution traduit comptablement la libération des différents apports effectués par les associés. Ces apports sont de natures diverses puisqu'ils peuvent être en nature ou en numéraire ; l'apport en nature peut même être grevé d'un passif. L'écriture se présente alors comme suit :

Actifs divers	Compte d'apport A		
	Compte d'apport B		
	Passifs divers		
Réalisation des apports			

Application :

3 associés A, B, et C forment une SNC au capital de 100.000 DT.

A apporte des fonds en banque pour 25.000 DT.

B apporte une camionnette pour 8.000 DT, des fonds en banque pour 15.000 DT et des espèces pour 2.000 DT.

C apporte un immeuble pour une valeur de 25.000 DT, matériel pour 10.000 DT, MMB pour 4.000 DT et un lot de marchandise pour 11.000 DT.

TAF : passer au journal de la société ABC les écritures de constitution.

Correction :

A compte d'apport		25.000	
B compte d'apport		25.000	
C compte d'apport		50.000	
	Capital social		100.000
Promesse d'apport			
Banque		25.000	
	A compte d'apport		25.000
Construction		25.000	
Matériel et outillage		10.000	
MMB		4.000	
Stock de marchandise		11.000	
	C compte d'apport		50.000
Matériel de transport		8.000	
Banque		15.000	
Caisse		2.000	
	B compte d'apport		25.000

b- Les sociétés en commandite simple

i Aspect juridique

La SCS est une société de personne constituée entre deux catégories de personnes. D'une part un ou plusieurs commandités dont la situation juridique est analogue à celle des associés en nom collectif (commerçants et solidairement responsables des dettes sociales), d'autre part un ou plusieurs commanditaires qui ne sont tenus des dettes sociales qu'à concurrence de leur mise (apports), et de ce fait les commanditaires n'ont pas la qualité de commerçants. Les textes régissant ce type de société sont les articles 67 à 76 du code des sociétés commerciales. Aux termes de l'article 69 du CSC, la raison sociale d'une SCS comprend exclusivement les noms des associés commandités. Tout commanditaire qui laisse son nom figuré dans la raison sociale serait tenu vis à vis des tiers exactement comme un commandité.

iii) Aspect comptable

La SCS est soumise aux mêmes règles de constitution que la SNC.

3. Les sociétés à responsabilité limitée (S.A.R.L)

i Aspect juridique

La SARL est une société commerciale par la forme où aucun des associés n'est tenu au delà de sa mise. Elle constitue un pont entre les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes (société hybride). Les associés sont tous dans la même situation que les actionnaires dans une société anonyme, et d'autre part ils n'ont pas la qualité de commerçant. La SARL est régie par les articles 90 à 159 du CSC. La Loi exige un capital minimum de 1.000 DT qui doit être intégralement souscrit et réalisé à la constitution. En ce qui concerne les apports en nature, l'évaluation doit être faite par un commissaire aux apports sauf si la valeur de chaque apport en nature ne dépasse 3.000 DT.

Si la participation en capital est en monnaie étrangère, sa valeur en DT est déterminée au taux de change du jour de la libération de l'apport.

La gestion d'une SARL est confiée à 1 ou plusieurs gérants choisis parmi les associés ou en dehors d'eux.

iv) Aspect comptable

Le même traitement comptable des sociétés de personnes est appliqué à la SARL. Il convient de préciser que les comptes de promesses d'apport doivent être soldés à la constitution de la société.

4. Les sociétés anonymes (SA)

i Aspect juridique

La société anonyme est le type de société de capitaux où l'élément important ce n'est plus la personnalité des associés mais ce sont les capitaux. Le qualificatif anonyme ne signifie pas que les associés vont s'adonner à des activités secrètes mais signifient l'importance de petits capitaux réunis pour former cette société.

La constitution d'une S.A est caractérisée par plusieurs règles de fonds et de forme :

1^{ère} règle : le nombre d'actionnaires : la SA est constituée entre 7 personnes et plus

2^{ème} règle : la capacité des actionnaires : les actionnaires d'une SA n'ont pas la qualité de commerçant, en conséquence, toute personne physique ou morale peut devenir actionnaire même les personnes incapables de faire le commerce.

3^{ème} règle : l'objet d'une SA : quelque soit son objet, la SA est soumise aux règles régissant le commerce.

4^{ème} règle : Le capital est divisé en actions dont le montant nominal ne peut être inférieur à 1 DT.

5^{ème} règle : les apports peuvent être en espèces, en nature ou en industrie. Les deux premières catégories forment le capital social. Celui ci est représenté par des titres négociables appelés actions.

La SA ne peut être définitivement constituée que si le capital est entièrement souscrit et que le quart au

moins ait été versé. La souscription constitue l'engagement que prend un actionnaire d'apporter une telle somme à la société. L'ensemble des souscriptions forment le capital social.

6^{ème} règle : la dénomination sociale : la SA a sa propre raison sociale qui ne porte pas le nom d'un ou de plusieurs actionnaires. La dénomination est choisie librement.

Deux étapes caractérisent la constitution d'une SA : la période préconstitutive et la constitution proprement dite.

La période préconstitutive : au départ quelles que personnes prennent l'initiative de créer une S.A. Ce sont les fondateurs. Ils vont se charger de rechercher les capitaux nécessaires et d'accomplir les formalités constitutives obligatoires. A cet effet, ils rédigent un projet de statuts dans lequel ils indiquent les grandes lignes de la société à constituer. Ce projet est déposé au greffe du tribunal de 1^{ère} instance du lieu du siège social prévu. Ensuite, ils établissent les bulletins de souscription pour permettre aux souscripteurs de s'engager et de souscrire le nombre d'actions qu'ils désirent acquérir.

La constitution proprement dite : une assemblée générale réunie tous les souscripteurs afin de constater la constitution définitive de la société et d'approuver les statuts. L'assemblée est convoquée par les fondateurs pour :

Constater la sincérité de la déclaration des fondateurs. Dans cette déclaration les fondateurs affirment que le capital est entièrement souscrit et a été libéré du minimum légal

De vérifier les apports en nature

D'adopter les statuts

De nommer les premiers administrateurs pour un mandat de 3 ans et enfin de nommer les commissaires aux comptes (3 ans)

En cas d'apport en nature (qui doit être intégralement libéré à la constitution), une procédure de vérification est prévue par l'article 173 du CSC afin de protéger les souscripteurs en numéraires contre le risque d'une surévaluation d'un apport en nature. Le commissaire aux apports est nommé par le tribunal de 1^{ère} instance.

v) Aspect comptable

Les écritures comptables qui traduisent les opérations de constitution d'une SA se présentent ainsi : la 1^{ère} écriture constitue la souscription totale du capital et la 2^{ème} écriture constitue la libération du capital.

La souscription : les engagements des souscripteurs constituent pour la société un droit de créance enregistré dans le compte 444 « actionnaires comptes d'apport » ce compte est subdivisé en sous-comptes traduisant la nature des apports. On aura : actionnaires, compte d'apport en nature et actionnaires, compte d'apport en numéraire.

Cas où les apports en numéraire sont partiellement libérés à la constitution (exercice 8).

On doit débiter dans ce cas « Actionnaire, capital non appelé » et le compte capital doit être présenté autrement et divisé en deux parties : « capital appelé » et « capital non appelé ».

44 Actionnaires, compte d'apports en nature		
44 Actionnaires, capital appelé		
109 Actionnaires, capital non appelé		
	1013 Capital appelé	
	1011 Capital non appelé	

La libération intégrale des actions en numéraire doit intervenir dans un délai maximum de 5 ans à compter du jour de la constitution définitive de la société.

Au fur et à mesure des appels faits par le conseil d'administration, le compte capital non appelé est débité par le crédit du compte « capital appelé ». En même temps, le compte « actionnaires, capital non appelé » va être crédité et viré au débit du compte « actionnaires, restant dû sur capital appelé »

Cas de libération du capital par anticipation (exercice 9)

Les conditions de constitution peuvent prévoir que les actionnaires auront la faculté de se libérer par anticipation intégralement ou partiellement de leurs participations dans le capital non appelé. Dans ce cas il est utile de prévoir un compte qui sert à contenir le montant des versements par anticipation. Il s'agit du compte « actionnaires, versement anticipé ». Ce compte est crédité des montants versés par les actionnaires au delà du capital appelé. Au fur et à mesure de l'appel à la libération, le compte « actionnaires, versement anticipé » est débité.

Cas de défaillance d'un ou plusieurs actionnaires

Lorsque le délai fixé aux actionnaires pour le versement d'un appel de fonds est écoulé, le conseil d'administration a le droit de vendre les actions de l'actionnaire qui n'a pas honoré ses engagements. La vente des actions est effectuée aux risques et périls de l'actionnaire défaillant. Le produit de la vente est versé à la société déduction faite des frais supportés à l'occasion de l'opération de vente. La société retient le montant restant à verser (montant appelé) et éventuellement les intérêts de retard dû par l'actionnaire défaillant.

En comptabilité, la défaillance est traduite par l'enregistrement du montant appelé et non versé au débit du compte « actionnaire défaillant » par le crédit du compte « actionnaire, restant dû sur capital

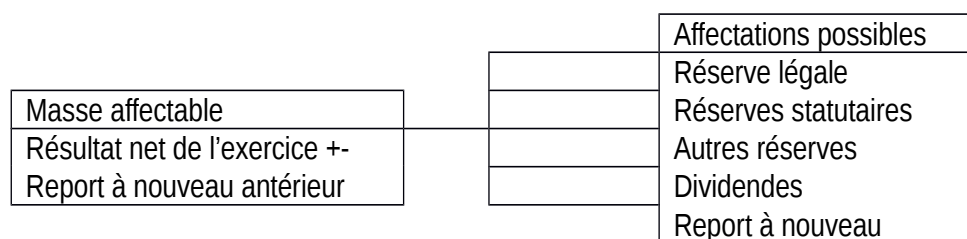
appelé ». L'utilisation d'un compte distinct « actionnaire défaillant » permet de donner une information claire sur la nature de la créance qui du fait de la défaillance, doit être suivie d'un recours à la vente pour assurer le recouvrement.

Chapitre II AFFECTATION DU RESULTAT

Les associés se réunissent en AGO dans les 6 mois qui suivent la clôture de l'exercice. Les organes de gestion de la société leur proposent notamment de se prononcer après l'approbation des comptes sur le projet d'affectation des résultats. L'assemblée étant souveraine mais ses décisions doivent être conformes aux dispositions légales et statutaires. Le projet d'affectation est présenté dans un « tableau des affectations du résultat » : cette pièce comptable donnera lieu à comptabilisation.

1 Tableau d'affectation du résultat

Globalement, l'affectation du résultat peut être analysée comme suit :



a Le résultat net de l'exercice

Le résultat soumis à l'affectation est ce celui qui apparaît au bilan net d'impôt. (Ce résultat fera l'objet d'une analyse détaillée dans la section suivante).

c- Le report à nouveau

Le report à nouveau bénéficiaire est le bénéfice dont l'affectation est renvoyée par une assemblée générale ordinaire, statuant sur les comptes de l'exercice, à la décision de celle-ci à statuer sur le résultat de l'exercice suivant.

Le report à nouveau déficitaire est l'ensemble des pertes constatées à la clôture des exercices antérieurs qui n'ont pas été imputées sur les réserves et qui devront être déduites des bénéfices des exercices suivants.

d- Réserve légale

La notion de réserve en général signifie une somme prélevée sur le bénéfice et conservée dans les ressources de l'entreprise :

- soit pour faire face à un risque de perte que l'entreprise aura à subir au cours des exercices ultérieurs
- soit pour accroître les moyens d'action de l'entreprise (réserve facultative)

La réserve légale est une réserve qui a pour origine une disposition légale et pour finalité l'accroissement de la garantie des tiers. Elle est égale à 1/20 du bénéfice. Elle cesse d'être obligatoire lorsque son montant atteint le 1/10 du capital (capital appelé et non appelé).

e- Réserves statutaires

Les réserves statutaires ont pour origine une disposition statutaire puisqu'un article des statuts peut prévoir le prélèvement avant toute distribution du bénéfice d'une certaine fraction pour doter ce fond de réserve. Si les statuts ne prévoient rien, il n'y a pas de réserves statutaires.

f- Réserves facultatives

Il s'agit d'une catégorie de réserve qui n'a pour origine ni une disposition légale, ni une disposition statutaire mais une décision de l'Assemblée.

Les réserves qui n'apparaissent pas au bilan

Lorsqu'une société sous-estime des postes d'actif par exemple les stocks ou au contraire surestime les comptes de passif elle dissimule une fraction du bénéfice c'est à dire cette fraction reste dans les ressources de l'entreprise constitue une réserve non apparente.

- Les réserves occultes : dans ce cas le bilan ne révèle ni son existence, ni son montant par exemple une société porte à son bilan un compte de stock de matière 1^{ère} pour 200.000 alors que le stock réel est de 250.000, donc elle dissimule une réserve de 50.000. Cette pratique est dangereuse car elle altère la fiabilité fournie par le bilan, il s'agit donc d'un cas de non respect du respect de principe comptable.
- Les réserves latentes : il s'agit de réserve dont l'existence est connue mais pas le montant. Exemple : le compte matériel de transport figurant à l'actif est complètement amorti alors que ce matériel a une valeur marchande. Dans ce cas la société a une réserve qui est identifiée sans en connaître le montant.

g- Les dividendes

C'est une part des bénéfices attribuée aux associés : son versement doit intervenir dans les neuf mois de la clôture de l'exercice. Le bénéfice distribuable est constitué par le bénéfice de l'exercice diminué

des pertes antérieures ainsi que des sommes portées en réserve augmenté du report à nouveau bénéficiaire.

Le dividende global est égal à la somme du 1^{er} dividende (intérêt statutaire) et du superdividende. Le 1^{er} dividende est calculé au taux fixé par les statuts et au moins = 5% sur le montant libéré et non amorti.

Le superdividende est calculé de la même façon selon les dispositions statutaires

Les associés peuvent décider de faire des prélèvements sur les réserves pour augmenter le bénéfice distribuable.

h- Le tableau d'affectation du résultat se présente comme suit :

Origines		
1. Report à nouveau antérieur		X
2. Résultat de l'exercice net d'impôt		X
3. Prélèvement sur les réserves		X
Affectation		
4. Affectation aux réserves		
Réserve légale	X	
Réserve statutaire	X	
Autres réserves	X	
5. Dividendes	X	
6. Report à nouveau	X	
Totaux	X	X

5. Aspect comptable

a Affectation d'un résultat déficitaire

La perte apparaît au débit du compte de résultat de l'exercice 135. Elle peut être soit

- Affectée au report à nouveau dans l'attente de résultat future
- Imputée sur les réserves.

L'écriture comptable se présente comme suit :

13 Résultat en instance d'affectation		
13 Résultat déficitaire		
11 Réserve		
12 Résultats reportés		
13 Résultat en instance d'affectation		

i- Affectation d'un résultat bénéficiaire

La décision de l'AGO est traduite comptablement par un enregistrement par l'écriture type suivante :

13 Résultat (bénéfice)		
13 Résultat en instance d'affectation		
12 Report à nouveau		
11 Autres réserves (à répartir)		
11 Réserve légale		
11 Réserve statutaire		
11 Réserve facultative		
44 Associés, dividendes à payer		
12 Report à nouveau		

6. Le passage du résultat comptable au résultat fiscal

a Le résultat comptable

Il est égal à la différence entre tous les produits et toutes les charges de la société.

C'est les décisions des associés qui attribuent le caractère de charge aux dépenses. Ainsi, tant que les associés décident de prendre en charge une dépense, celle-ci sera comptabilisée dans les charges.

j- Le résultat fiscal

Il est déterminé à partir du résultat comptable en opérant certains ajustements. Ces ajustements doivent être faits pour se conformer au droit fiscal qui n'admet pas la déduction de certaines dépenses et exonère certains produits.

k- Tableau de détermination du résultat fiscal

Le résultat fiscal est déterminé d'après le tableau suivant

Résultat comptable

____(B ou P)____

1°) réintégration (+)

(1) Charge sur voiture de tourisme d'1 P > 9 Ch.

(2) Amortissement des terrains, F.C brevet, marques de fabriques

(3) Amende B pénalité

(4) intérêt excédentaire des C.C.A

(5) Rémunération des gérants majoritaires dans 1 SARL

(6) la taxe de voyage

(7) les provisions non déductibles ...

2°) Les Déductions (-)

- Les dividendes
- Les reprises sur provision
- Les intérêts des comptes en devise ...

I- Comptabilisation de l'impôt sur les sociétés

L'impôt sur les sociétés est comptabilisé en charge de l'exercice :

69 Impôt sur les sociétés		
434 Etat impôt sur les sociétés		

7. Cas particulier des sociétés de personnes

L'affectation des résultats dans les sociétés de personnes n'est pas soumise à des règles juridiques particulières puisque les associés sont tenus solidairement du passif social. Donc pas d'obligation de la réserve légale.

D'autre part, ces sociétés ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés. Les bénéficiaires des sociétés de personnes sont soumis à l'impôt au niveau des associés personnes physiques.