

# COURS DE COMPTABILITE DES SOCIETES

## INTRODUCTION

Le cours de comptabilité des sociétés a pour objectif d'apprendre aux étudiants les différents mécanismes comptables inhérents à la vie des sociétés commerciales. C'est-à-dire, leur constitution, leur croissance, leur apogée et leur disparition.

Comme tout être humain, l'entreprise suit le même cycle de vie c'est-à-dire elle naît, grandit, vieillit et meurt. La naissance d'une entreprise est appelée « **création ou constitution** ».

- Lorsque l'entreprise grandit, on parle de la croissance ;
- La vieillesse de l'entreprise est appelée déclin et est constatée au moment de la banqueroute qui conduit à la faillite ;
- La mort de l'entreprise est appelée « dissolution ou liquidation ».

A la naissance, l'être humain a Un acte de naissance, Un nom, Une adresse et Une nationalité.

- l'acte de naissance de l'entreprise c'est l'acte de constitution
- le nom de l'entreprise c'est la raison ou la dénomination sociale
- l'adresse est le siège social
- la nationalité : Ex : belge, congolaise

Les opérations commerciales sont les mêmes dans une entreprise individuelle que dans les sociétés, on les impute de la même façon.

La comptabilité d'une société diffère de celle d'une entreprise individuelle sur certains points liés au cycle de vie de la société :

- 1° La constitution du capital ;
- 2° Les opérations entre les associés et la société ;
- 3° L'affectation des résultats et paiement de certaines dettes ;
- 4° La modification du capital ;
- 5° L'absorption, la fusion, la scission et la liquidation.

## CHAPITRE I : GENERALITES SUR LES SOCIETES.

### 1.1. Les sociétés en général.

#### 1.1.1. Définition légale d'une société :

C'est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre quelque chose en commun en vue de partager le bénéfice qui pourra en résulter.

- Le contrat : c'est une convention, un accord, un pacte conclu entre deux ou plusieurs parties, d'où le contrat est synallagmatique.
- Deux ou plusieurs personnes qui peuvent être physiques ou morales.
- La mise en commun des biens et immatériels (les apports).
- Partage du bénéfice = le résultat ou le fruit de leur travail

**Remarques :** bien que chaque entreprise poursuive un but lucratif, l'éventualité d'une perte n'est pas à exclure. La perte peut provenir des facteurs endogènes ou exogènes.

**Ex. :** incendie, grève, guerre, mauvaise gestion, détournement, ...

#### 1.1.2. Classification des sociétés.

D'une manière générale, on distingue deux types de société d'une part les sociétés commerciales et d'autre part les sociétés civiles d'autre part.

##### 1.1.2.1. Les sociétés commerciales.

Sont celles qui exercent des actes énumérés et qualifiés commerciaux par loi et qui en font la profession, soit à titre principal, soit à titre d'appoint et qui poursuivent l'objectif de partage du bénéfice entre associés.

Actes commerciaux : la loi ne définit pas les actes de commerce mais elle se contente à une simple énumération.

Exemple : - achat et vente des marchandises  
- location d'un immeuble, ...

Profession habituelle : cela suppose le caractère répétitif ou permanent des actes à exercer, c'est-à-dire ces activités ne doivent pas être occasionnelles.

A titre principal : que la profession exercée reste l'unique activité exercée.

A titre d'appoint : dans ce cas, on précise certaines activités secondaires qui peuvent être exercées sans pour autant nuire à l'activité principale exercée.

##### 1.1.2.2. Les sociétés civiles.

Sont celles qui ont pour objet l'exercice des actes civils et qui peuvent accidentellement réaliser les bénéfices aux moyens des opérations civiles. C'est le cas des :

- O.N.G. (Organisations Non Gouvernementales) ;
- Domaine agricole ;
- Domaine pastoral ;
- Congrégations religieuses.

Actes civils : ce sont les activités qui visent le bien-être de la population (sociales). C'est le cas notamment de la santé, de l'éducation, de la morale, etc.

N.B. : les sociétés diffèrent des associations du fait que le but de lucre n'existe pas dans les associations.

### 1.2. Conditions requises pour la création des sociétés commerciales.

#### 1.2.1. Conditions de validité de tout contrat :

Il existe 4 conditions préalables pour que tout contrat soit valide :

- 1) Le consentement libre des parties, c'est-à-dire un engagement formel pris par chacune des parties sans contrainte ;
- 2) La capacité juridique des parties à contracter ;
- 3) L'objet doit être licite c'est-à-dire, non contraire à la loi et à la morale ;

4) L'autorisation du législateur (Notaire).

#### 1.2.2. Conditions de validité du contrat de société.

Pour qu'un contrat de société soit valable, la loi recommande :

- 1) L'observation des quatre conditions précitées ;
- 2) La mise en commun des apports ;
- 3) La réalisation et le partage des bénéfices (suivant les statuts, la loi et en proportion des mises) ;
- 4) L'intention très nette de contracter, c'est-à-dire l'engagement formel de tout associé de participer aux gains ou à la perte.

#### 1.3. Règles relatives à la constitution.

Ces règles concernent :

- 1) Les preuves du contrat ;
- 2) La publication du contrat de société.

##### 1.3.1. Les preuves du contrat.

Toute société commerciale doit être formée par des spéciaux et écrits appelés « **actes de société ou statuts de la société** ». Ces écrits constituent l'acte de la naissance de la société en raison de la personnalité juridique dont elle jouit.

N.B. : L'acte de société peut revêtir deux formes :

- Sous seing privé : lorsqu'il est rédigé par les associés eux-mêmes et qui le soumettent à l'approbation du notaire.
- Authentique : il est authentique lorsqu'il est rédigé par le notaire du tribunal de commerce.
- Pour les Sociétés en Non Collectif (S.N.C.), les S.C.S. et les Sociétés Coopératives où le capital est variable, on accepte les deux formes.
- Pour les S.P.R.L. et les S.A.R.L. où le capital est variable, seuls les actes notariés ou authentiques (parce que certains associés ne sont pas encore nés ...).

##### 1.3.2. La publication du contrat.

La publication du contrat est effectuée après les opérations suivantes :

- 1) Le dépôt au tribunal de commerce ;
- 2) L'immatriculation au N.R.C. ;
- 3) La publication dans le journal officiel.

#### 1.4. Personnalité juridique d'une société.

Toute société commerciale possède une personnalité juridique, appelée personne morale. De cela, découle que :

- 1) Les associés n'ont qu'un droit de créance et non de propriété sur les biens de la société ;
- 2) La société est représentée par un ou plusieurs gérants qui agissent en son nom et pour son compte ;
- 3) Le patrimoine de la société constitue le seul gage (garantie) des créances de la société (créanciers, associés, fournisseurs, créditeurs divers) ;
- 4) Le capital social ne peut être modifié qu'après publicité.

#### 1.5. Types et caractéristiques des sociétés commerciales.

La législation commerciale en vigueur en R.D.C. prévoit trois catégories des sociétés commerciales :

- Les sociétés des personnes ;
- Les sociétés des capitaux ;
- Les sociétés mixtes.

##### 1.5.1. Les sociétés des personnes.

###### 1.5.1.1. Définitions :

Sont celles dans lesquelles la personnalité des associées joue le rôle primordial et cela implique des liens très étroits entre les associés et une très grande responsabilité de leur part.

### 1.5.1.2. Types et caractéristiques de ces sociétés :

On distingue deux types de sociétés de personnes :

- La Société en Nom Collectif (S.N.C.) ;
- La Société en Commandite Simple (S.C.S.).

#### A. La Société en Nom Collectif (S.N.C.).

C'est une société dans laquelle tous les associés (personnes physiques) sont commerçants et sont tenus responsables solidairement et indéfiniment des obligations de la société.

- Caractéristique de la société en nom collectif :
  - Tous les associés sont commerçants et sont les personnes physiques ;
  - Leur appellation demeure « associés » ;
  - La raison sociale reprend les noms patronymiques de tous les associés. Ex. le 01/01/2005, constitution d'une S.N.C. par Messieurs BUKASA, KALonji et LUKUSA. La raison sociale = SNC « BUKALU » ou le nom d'un Associé suivi de la mention « et Cie ». Ex. : SNC BUKASA & Cie ;
  - Interdiction formelle de recourir à l'épargne publique ;
  - La responsabilité des associés est illimitée ;
  - Les parts sociales sont intransmissibles.

#### B. Société en Commandite Simple (S.C.S.).

C'est une société dans laquelle on accepte les commerçants et les non commerçants mais les non commerçants doivent être des personnes physiques.

- Caractéristique de la société en commandite simple :
  - Tous les associés sont des personnes physiques ;
  - Il existe deux types d'associés : les commandités (commerçants) et les commanditaires (non-commerçants) ;
  - La gestion de la société est confiée seulement aux commandités parce qu'ils sont solidaires et indéfiniment responsables ;
  - La raison sociale ne reprend que les seuls noms des commandités. Ex. : Constitution d'une SNC par BUKASA, KASONGO et LUKUSA. BUKASA et KASONGO sont commerçant et LUKUSA n'est pas commerçant, raison sociale = « BUKA & Cie » ;
  - Les parts sociales des commanditaires sont librement cessible ou transmissibles, ce qui n'est pas le cas pour les commandités ;
  - Les commanditaires ne sont responsables que jusqu'à concurrence de leurs apports.

### 1.5.2. Les sociétés des capitaux.

#### 1.5.2.1. Définition :

Sont celles dans lesquelles les capitaux prennent plus d'importance que les personnalités des associés.

#### 1.5.2.2. Types et caractéristiques :

La législation congolaise ne connaît qu'une seule société des capitaux, la Société par Action à Responsabilité Limitée (S.A.R.L.) ou société anonyme. Elle est justifiée d'anonyme car sa dénomination sociale ne peut reprendre aucun nom des associés ou actionnaires. La dénomination sociale peut être constituée soit par une simple abréviation de son objet sociale, soit par un nom de fantaisie. Ex. : SOGAKOR, SENGAMINE, MIBA.

Dans une SARL, tous les associés sont tenus jusqu'à concurrence de leurs apports et dont les droits sont représentés par des titres négociables appelés « Actions ».

#### Caractéristiques de la SARL.

1. Il faut au moins 7 associés.
2. Les associés sont appelés « Actionnaires ».
3. La constitution est subordonnée par une autorisation préalable de l'exécutif (Président de la République).

4. La dénomination sociale ne peut jamais reprendre les noms des actionnaires.
5. Elle peut faire appel à l'épargne publique.
6. L'existence de la société est mise en danger par le retrait d'actionnaires lorsque celui-ci jouit d'un droit de veto soit 51 %.
7. Tous les documents de la société doivent porter la mention « SARL ».

### 1.5.3. Les sociétés mixtes.

#### 1.5.3.1. Définition :

Ce sont des sociétés dans lesquelles la personnalité des associés a autant d'importance que les capitaux qu'ils apportent.

#### 1.5.3.2. Types et caractéristiques :

On en distingue deux, d'une part la Société Privée à Responsabilité Limitée (S.P.R.L.) et d'autre part, la Société Coopérative.

#### A. LA S.P.R.L.

C'est une société formée par des personnes qui n'engagent que leurs apports et qui ne font pas appel à l'épargne public, physique.

#### Caractéristiques :

1. Leur responsabilité est limitée aux apports.
2. Interdiction de tout appel à l'épargne public.
3. Les parts sociales sont intransmissibles.
4. L'existence de la Société n'est pas mise en danger par le retrait d'un associé.
5. La capacité juridique n'est requise pour devenir associé.
6. Tous les documents de la société doivent porter la mention « SPRL ».

#### B. La Société Coopérative :

C'est celle constituée par des associés dont les nombres et les apports sont variables et dont les parts sont incessibles à des tiers.

On distingue les coopératives d'épargne, les coopératives des crédits, les coopératives de consommation ainsi que les coopératives agricoles.

#### Caractéristiques :

1. Les associés sont des coopérateurs et leur nombre est variable (7 au moins).
2. Le capital varie en fonction des entrées et des sorties.
3. La constitution doit être autorisée par l'exécutif.
4. La responsabilité des coopérateurs illimitée sauf stipulation contraire aux statuts.
5. La loi fixe un capital minimum variant selon le but poursuivi.

Remarques : il existe également des sociétés commerciales de types non classiques. Il s'agit des associations en participation ainsi que les associations momentanées.

Les premières constituent des sociétés dans lesquelles une ou plusieurs personnes s'intéressent à des opérations commerciales qu'une autre personne gère en leur nom, tandis que les secondes sont des sociétés momentanées sans personnalité morale ayant pour objet de traiter, sans raison sociale, une ou plusieurs opérations de commerce déterminées.

## CHAPITRE II : COMPTABILITE DES OPERATIONS DE CONSTITUTION DES SOCIETES COMMERCIALES.

### 2.0. INTRODUCTION.

Cette partie du cours sera consacrée à la comptabilisation des différentes opérations qui interviennent au moment de la création des différentes sociétés commerciales vues dans les chapitres précédant exceptée la société par action à responsabilité limitée, car cette dernière comporte des aspects particuliers en d'autres termes.

### 2.1. Notions relatives a la constitution des sociétés commerciales.

La création d'une société commerciale se concrétise par l'acte de constitution qui doit mentionner les renseignements importants tels que le montant du capital, la nature des apports des associés, le nombre des parts, la valeur nominale du titre.

Pour constitué une société commerciale l'on commence par fixer le montant du capital social, qui doit être le même que celui enregistré dans l'acte constitutif de la société. Le capital social est obtenu en faisant la somme de tous les apports des associés.

Formule :

$$10.4 \text{ Capital Social} : \sum \text{apports des associés}$$

Le capital social est représenté par des droits sociaux communément appelés « titres ou parts sociales ou encore action », on parle de part sociale dans la SNC, SCS, SPRL, S.Coop. tandis que les actions c'est dans la SARL.

Chaque part sociale ou action a une certaine valeur faciale appelée « valeur nominale » (VN).

Partant de cette valeur nominale l'on peut également calculer le montant du capital social au moyen de la formule suivante :

$$10.4 \text{ Capital social} = \text{Nombre des parts sociales (actions x VN)}$$

$$VN = \frac{\text{Capital social}}{\text{Nbre parts soc.}}$$

$$\text{Nbre parts sociales} = \frac{\text{Cap Soc}}{VN}$$

Les opérations de constitution s'enregistrent en deux étapes :

- 1) la souscription ou promesse d'apport ;
- 2) la libération ou réalisation de la promesse d'apport.

### 2.1. 1 La souscription ou promesse d'apport.

#### 2.2.1.1 Définition :

C'est un engagement formel pris par tous les associés afin d'apporter quelque chose à la société. Du fait de cette promesse d'apport, les associés deviennent débiteurs vis-à-vis de la société.

#### 2.2.1.2. Ecriture comptable de souscription :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
1	44.45	10.4	Associé x son compte apporteur ... à capital social constitution d'une SNC suivant acte n°... du ...	X	x

N.B. : Au moment de la souscription, le compte « 44.45 » présente toujours un solde débiteur qui représente la dette de chaque associé vis-à-vis de la société.

### 2.1.2. La libération ou réalisation de la promesse d'apports

#### 2.1.2..1. Définition :

C'est la mise effective à la disposition de la société de tous les biens promis par les associés.

#### 2.1.2..2. Ecriture comptable de libération :

Pour constater la réalisation de la promesse d'apport, l'on débite les comptes des biens actifs tout en créditant le compte « 44.45 ».

N°	D	C	LIBELLES	D	C
02	2... 3... 4... 5...	44.45	} Biens actifs apportés  Associé x son compte apporteur Libération des apports ...		

#### Exercice 1 :

Benoît, Claude et Louis créent un SNC au capital de 12.500.000 FC réparti en parts dont la valeur nominale est de 1.000 FC.

Benoît souscrit 4.000 parts et se libère en apportant un lot de marchandises évaluées à 4.000.000 FC. Il souscrit ensuite 500 parts et effectue un versement en espèces.

Claude reçoit 5.000 parts et apporte un immeuble évalué à 5.200.000 FC hypothéqué pour 200.000 FC. Louis souscrit le reste des parts pour lesquelles il fait un versement en banque

T.D. : journaliser la constitution.

Capital social : 12.500.000 FC

Nombre de parts : 12.500

Valeur nominale : 1.000 FC

#### Associé **Benoît**

Nombre de parts = 4.000 + 500 = 4.500 parts

Capital souscrit : 4.500 x 1.000 = 4.500.000 :

Libérations : - 30 marchandises : 4.000.000 FC

- 57 caisse : 500.000 FC

#### Associé **Claude**

Nombre des parts : 5000 parts

Capital souscrit : 5000 x 1000 = 5000 000 Fc

Libération : 22.1 Immeuble 5200 000 Fc

46.8 créance hypothécaire ( 200 000) Fc

Associé Louis :  
 Nombre des parts :3000 parts  
 Capital souscrit : 3000 000 Fc  
 Libération : 56 Banque 3000 000 fc

N°	D	C	LIBELLES	D	C
1	44.45.0 44.45.1 44.45.2	10.4	Associé Benoît son compte apport Associé Claude son compte apport Associé louis son compte apport ... à capital social « constitution d'une SNC suivant acte n°... du ... »	4500000 5000000 3000000	12500000

N°	D	C	LIBELLES	D	C
02	22.1 30 56 57	44.45.0 44.45.1 44.45.2 46.8	Immeuble Marchandise Banque Caisse A Associé Benoît son compte apport Associé Claude son compte apport Associé louis son compte apport ... Créance hypothécaire « Libération des apports ... »	5200000 4000000 500000 3000000	4500000 5000000 3000000 200000

## 2.2. Comptabilité de différents apports.

Il existe deux procédés de comptabilisation des opérations liées à la constitution des sociétés commerciales :

- Le procédé des mises réunies ;
- Le procédé des mises séparées.

Mises réunies :

Ce procédé consiste à utiliser un seul compte capital social pour les différents apports des associés.

Exemple : pour constituer une SNC, trois associés s'engagent à apporter un capital de 350000 FC.

- A s'engage à apporter des marchandises représentant une valeur de 100.000 FC ;
- B apporte des espèces d'un montant de 80.000 FC ;
- C apporte son immeuble valant 120.000 FC et un chèque de 50.000 FC.

Solution :

Détermination du capital social :

10.4 Capital social =  $\sum$  apports des associés

Associés	Apports en nature	Apports en numéraire	Capital
A.	100.000	-	100.000
B.	-	80.000	80.000
C.	120.000	50.000	170.000
<b>Totaux</b>	<b>220.000</b>	<b>130.000</b>	<b>350.000</b>

Journal :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.4501 44.4511 44.452 44.4521	10.4	As. A s/C apport en nature As. B s/C apport en numéraire As. C s/C apport en numéraire As. C s/C apport en nature à Capital social « Souscription des apports suivant acte n°.....du.... »	100.000 80.000 50.000 120.000	350.000

Mises séparées :

Ce procédé consiste à utiliser le compte capital individuel pour chaque associé, c'est seulement en fin de période (fin d'exercice comptable) que les comptes individuels capital sont soldés au profit du capital social.

Exemple : reprenons les mêmes données que dans le cas précédent.

Solution :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.4501		As. A s/C apport en nature	100.000	
	44.4510		As. B s/C apport en numéraire	80.000	
	44.4520		As. C s/C apport en numéraire	50.000	
	44.4521		As. C s/C apport en nature	120.000	
		10.4.0	à As. A s/C capital		100.000
		10.4.1	As. B s/C capital		80.000
		10.4.2	As. C s/C capital « Souscription des apports suivant acte n°.....du.... »		170.000

N.B. : les procédés de mises séparées est à déconseiller dans la mesure où il donne l'impression que les associés ne sont pas unis, ce qui est contraire à la définition d'une société commerciale.

En reprenant les données de l'exemple précédent, la situation va se présenter comme suit :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.45.01		As. A s/C apport en nature	100.000	
	44.45.10		As. B s/C apport en numéraire	80.000	
	44.45.2		As. C s/C apport en numéraire	50.000	
	44.45.22		As. C s/C apport en nature	120.000	
		10.4	à Capital social « Souscription des apports suivant acte n°.....du.... »		350.000

### 2.3. Nature des apports des associés.

Les biens apportés par les associés à la société sont de trois natures :

- Les apports en numéraire ;
- Les apports en nature ;
- Les apports en industrie.

#### 2.3.1. Apports en numéraire.

Sont constitués des fonds remis à la caisse ou à la banque de la société ainsi que les documents financiers (effets de commerce, chèque, ordre de paiement, ordre de virement, ...).

Du point de vue comptable, la loi tolère une libération partielle de ce type d'apports. Le minimum exigé est de 20 % soit 1/5 ; mais on n'interdit pas d'apporter la totalité.

#### 2.3.2. Apports en nature.

Ils sont constitués des biens corporels et incorporels.

- Biens incorporels ou immatériels :
  - Brevet d'invention ;
  - Marque déposée ou fabrique ;
  - Clientèle (renommée d'une maison de commerce) ;
  - Fonds de commerce.
- Biens corporels :
  - Immeuble ;
  - Matériel roulant ;
  - Mobilier ;

- Terrain ;
- Titre de participation (porte feuille).

N.B. : La loi impose une libération intégrale jamais partielle de ces genres d'apport.

### 2.3.3. Apports en industrie.

Ces apports sont constitués par les études, l'expérience et la renommée nécessaire au bon fonctionnement de la société. Ces apports sont difficilement évaluables en argent et nécessitent une concertation des associés pour déterminer le nombre des parts à attribuer à l'associé qui s'engage pour ce type d'apport.

N.B. : Les apports en industrie sont autorisés seulement dans la SNC et ne font pas partie du capital social. Du point de vue comptable, ils sont enregistrés pour mémoire.

Ex. : constitution d'une SNC au capital de 550 parts de VN 100 réparties comme suit :

- A : 100 parts
- B : 300 parts
- C : 150 parts
- D : apporte son expérience.

Après concertation, les associés sont tombés d'accord d'attribuer 100 parts à D et cela proportionnellement à leurs mises. A la fin du premier exercice, la société réalise un bénéfice net de 1.200 \$ dont 300 à conserver.

TD : Déterminer la part des bénéfices (dividende) de chaque associé.

Solution :

$$\begin{aligned} 10.4 \text{ capital social} &= \text{Nombre des parts} \times \text{VN} \\ &= 550 \times 100 \\ &= 55.000 \end{aligned}$$

Apports des différents associés :

$$\begin{aligned} A &: 100 \text{ parts} \times 100 = 10.000 \\ B &: 300 \text{ parts} \times 100 = 30.000 \\ C &: 150 \text{ parts} \times 100 = 15.000 \\ D &: \text{expérience} = \text{PM} \\ \text{Capital Social} & \quad \quad \quad \mathbf{55.000} \end{aligned}$$

Attribution de 100 parts à D (proportionnellement aux mises).

Chaque associé doit céder une cote-part à D.

$$A : \frac{100 \times 100}{550} = 18 \text{ parts} \times 100 = 1.800$$

$$B : \frac{100 \times 300}{550} = 55 \text{ parts} \times 100 = 5.500$$

$$C : \frac{100 \times 150}{550} = \frac{27 \text{ parts}}{100 \text{ parts}} \times 100 = \frac{2.700}{10.000}$$

Au moment du partage des bénéfices.

$$\begin{aligned} 13.0 \text{ Bénéfice net} &: & 1.200 \\ 13.01 \text{ Bénéfice à distribuer} &= \text{bénéfice net} - \text{part à conserver (13.00)} \\ &= 1.200 - 300 = 900 \end{aligned}$$

$$A : \frac{(10.000 - 1.800) \times 900}{55.000} = 134$$

$$B : \frac{(30.000 - 5.500) \times 900}{55.000} = 401$$

$$C : \frac{(15.000 - 2.700) \times 900}{55.000} = 201$$

$$D : \frac{10.000 \times 900}{55.000} = 164$$

C'est au moment du partage des bénéfices que l'apporteur en industrie obtient réellement son dividende (part de bénéfice).

**Remarque :**

Pour faciliter la comptabilisation des opérations de constitution il y a lieu de distinguer les apports en nature, des apports en numéraire car les apports en nature exigent une libération intégrale à la constitution alors que les apports en numéraires sont sensés être libérés d'au moins 20 % à la constitution. C'est ainsi que nous aurons à utiliser le compte « 44.4500 » pour les apports en numéraire et le compte « 44.45.01 » pour les apports en nature.

## 2.4. Formes d'apports en numéraire et en nature.

Les apports en numéraire et en nature peuvent prendre trois formes différentes :

1. apports purs et simples ;
2. apports à titre onéreux ;
3. apports mixtes.

### 2.4.1. Apports purs et simple.

a) Définition.

On parle d'apports à titre pur et simple lorsque l'associé est rémunéré totalement par des droits sociaux (parts sociales ou actions) en contre partie de ses apports. En d'autres termes, il y a apports à titre pur et simple lorsque la valeur des apports de l'associé correspond exactement au nombre des parts sociales reçues.

b) Condition.

Pour parler d'un apport pur et simple, il faut que :

***Valeur apportée des biens = Nombre des parts sociales reçues.***

c) Exemple :

Pour constituer une SPRL, ALBERT apporte des marchandises d'une valeur de 500.000 \$. En contre partie de ses apports, la société lui attribue 5.000 parts sociales de valeur nominale 100 \$.

<u>Apports</u>		<u>Nombre des parts reçues</u>
30 Marchandises 500.000	→	5.000 parts x 100 = 500.000

.d) Comptabilité d'un apport à titre pur et simple.

Illustration 1 :

Albert et Claude s'engagent à créer une SNC au capital de 1.500.000 \$. Albert souscrit 200 parts en apportant des marchandises pour 600.000 \$ et le reste par un virement en banque.

Claude s'engage pour les 100 parts restantes en espèces.

TD : Journaliser la constitution de cette SNC.

Solution :

1. Calculs préliminaires :

10.4 capital social		= 1.500.000 \$			
Nbre/parts	=	200 parts (ALBERT)	}	300 parts	
		100 parts (Claude)	}		

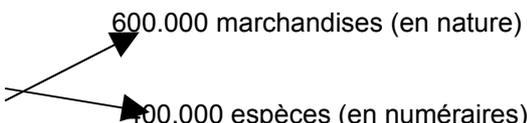
2. Détermination de la valeur nominale d'une part :

$$\text{VN/part} \frac{\text{capital social}}{\text{Nbre parts}} = \frac{1.500.000}{300} = 5.000 \$$$

3. Détermination des apports des associés :

Albert = 200 x 5.000 = 1.000.000 \$  
 Claude = 100 x 5.000 = 500.000 \$

4. Libération :

Albert : 1.000.000 

Claude : 500.000 en espèces (numéraires)

2. Tableau synthèse :

Associés	Parts	Apports en nature	Apports en numéraire	Total
1. Albert	200	600.000	400.000	1.000.000
2. Claude	100	-	500.000	500.000
	300	600.000	900.000	1.500.000

3. Journal :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.45.00 44.45.01 44.45.10	10.4	Albert S/C apport en numéraire Albert S/C apport en nature Claude S/C apport en numéraire à Capital social Souscription de 300 parts de VN 5.000 suivant acte de constitution du 01/05/2003	400.000 600.000 500.000	1.500.000
02	30 56	44.45.00 44.45.01	Marchandises Banque à Ass. Albert S/C apport en num. Ass. Albert S/C apport en nature « Libération des apports d' Albert »	600.000 400.000	400.000 600.000
03	57	44.45.10	Caisse à Ass Claude S/C apport en num. « libération des apports de Claude »	500.000	500.000

Illustration 2 :

Le 1/1/2000 KANKU, MUTOMBO et NTUMBA constituent un SNC au capital social de 8.000 FC représenté par 8.000 parts de 10 FC.

KANKU apporte en espèces 3.000 FC et obtient 300 parts.

MUTOMBO apporte un immeuble de 4.000 et obtient 400 parts.

NTUMBA effectue un virement bancaire de 300 FC et apporte la marchande 700 FC et obtient le reste des parts.

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.4500 44.4511 44.4520 44.4521	10.4	As. KANKU s/c apport en numéraire As. MUTOMBO s/c apport en nature As. NTUMBA s/c apport en numéraire As. NTUMBA s/c apport en nature A Capital social « constitution de la SNC de 800 parts »	3.000 4.000 300 7000	8.000

02	57	444500	Caisse à As. KANKU s/c apport en numéraire « libération As. KANKU »	3.000	3.000
03	22.1	44451.1	Immeuble à. KANKU s/c apport en nature "libération As. MUTOMB O»	4.000	4.000
04	30 56	44452.0 44452.1	Marchandise Banque à As. NTUMBA s/c apport en numéraire As. NTUMBA s/c apport en nature « libération As. NTUMBA »	700 300	300 700

#### 2.4.2. Apports à titre onéreux.

##### a) Définition :

Il y a apport à titre onéreux lorsque l'associé reçoit des espèces pour la partie qui excède ou dépasse son engagement ou encore il reçoit une promesse de prise en charge du passif qui grève ou hypothèque son apport.

##### b) Condition :

**Valeur des biens apportés ≠ de nombre des parts reçues.**

##### c) Comptabilité d'un apport à titre onéreux.

##### Illustration 3:

Une S.p.r.l. est constituée le 01 février 2003, l'associé A s'engage pour un immeuble de 150.000 \$ mais hypothéqué de 20.000 \$ ; l'associé B apporte du matériel évalué à 250.000 \$ et reçoit 2.000 parts de valeur nominale 100 \$.

TD : Journaliser la constitution de cette S.p.r.l.

Solution :

##### 1. Calculs préliminaires

VN : d'une part = 100 \$

Apport des associés :

\* A : 22.1 Immeuble = 150.000 \$, hypothèque 20.000 \$

\* B : 22.5 Mat. roulant = 250.000 \$, nbre/part 2.000 \$

##### 2. Détermination des apports réels de chaque associé.

Associé A : 22.1 Immeuble = 150.000 \$  
- hypothèque = -20.000 \$  
**130.000 \$**

Nbre parts de A : 130000/100 = 1.300 parts

Associé B :

Souscription : Nbre/parts reçues x VN d'une part  
2.000 x 100 = **200.000 \$**

Libération : le matériel apporté = 250.000 \$

L'apport de B > Nbre de parts reçues : 250.000 > 200.000 ⇒ 50.000 soulte à rembourser (apport à titre onéreux).

3. Détermination du capital social.

10.4 Capital social = apports de A + apports de B  
 = 130.000 + 200.000  
 = 330.000

4. Détermination des parts.

Nbre parts  $\frac{330.000}{100}$  = 3.300 parts

5. Tableau synthèse :

Associés	Parts	Apports en nature	Apports en numéraire	Total
A	1.300	130.000	-	130.000
B	2.000	-	-	200.000
Totaux	3.300	130.000	-	330.000

6. Journal :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.45.00 44.45.11	10.4	As. A S/C apport en nature As. B S/C apport en nature à Capital social Souscription des apports suivant acte de constitution n° ....du ...	130.000 200.000	330.000
02	22.1 22.5	44.45.00 44.45.11 46.8 44.7.1	Immeuble Matériel roulant As. A S/C apport en nature. As. B S/C apport en nature Créance hypothécaire As. B S/C courant Libération des apports	150.000 250.000	130.000 200.000 20.000 50.000
03	44.71	57	Associé B s/c courant à Caisse paiement de la soulte à B	50.000	50.000

Remarques : Lorsque la soulte est immédiatement payée à l'associé à la libération, on utilise les comptes de trésorerie concernés (56/57) à la place du compte courant.

Illustration 4 :

Constitution d'une SNC par 2 associés A et B au capital de 1.000.000 FC représenté par 1.000 parts.  
 A souscrit 400 parts et apporte un immeuble de 500.000 FC hypothéqué de 100.000 FC  
 B souscrit le reste et apporte la marchandises estimée à 400.000 FC et un matériel roulant de 300.000 FC.

Capital social = 1.000.000 FC

Nombre des parts = 100 parts

VN =  $\frac{1.000.000}{1000}$  = 1.000 parts

Associé A :

22.1 Immeuble = 500.000 FC

46.8 Créance hyp. = - 100.000 FC

Apport net = 400.000 FC

Associé B :

22.5 Mat. roulant = 300.000 FC

30 Marchandise = + 400.000 FC

Apport net = 700.000 FC

Parts reçues :  $600 \times 1000 = 600\ 000$  fc

Parts reçues < apport net  
600.000 < 700.000 = 100.000 (soulte)

Cette différence est appelée « **soulte** » payable en espèces.

**Soulte** : c'est une somme d'argent qui convient à compenser l'inégalité au moment du partage ou de l'échange des biens. Elle s'enregistre dans le compte « 44.7 compte courant »

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.4501	10.4	As. A s/c apport en nature	400.000	100.000
	44.4511		As. B s/c apport en nature A Capital social « Souscription »	600.000	
02	22.1	444501	Immeuble à Ass. A s/c apport en nature	500.000	400.000
		46.4	Créance hypothécaire « Libération Ass. A »		100.000
03	22.5	44.4511	Matériel roulant	300.000	600.000
	30		Marchandise à Ass. B s/c apport en nature	400.000	
		44.7.1	Ass. B s/c courant « Libération Ass. B avec soulte de 100.000 »		100.000

#### 2.4.3. Apports mixtes :

##### a) Définition :

On parle des apports mixtes lorsque l'associé est rémunéré en partie par les droits sociaux en argent ou par une reprise du passif exigible gravant son apport pour l'autre partie.

##### b) Condition :

Apports mixtes = apports à titre pur et simple + apports onéreux
--

##### c) Comptabilisation des apports mixtes.

##### Illustration 5 :

Constitution d'une SPRL au capital de 1000.000 FC entre A et B  
Associé A apporte une entreprise existante dont le bilan se présentant comme suit

A			
22.1. Immeuble	200.000	10.4 Capital	300.000
30 Marchandise	150.000	11 Réserve	100.000
41 Client	100.000	40 Fourn.	200.000
56 Banque	120.000		
57 Caisse	30.000		
	-----		-----
	600.000		600.000

Associé B apporte en espèces 600.000 FC

Si l'apport à la Société consiste en un fonds de commerce dont l'apporteur était précédemment propriétaire, le fonds de commerce comprenant des éléments d'actifs par exemple 600.000 FC et des éléments du passif exigible, par exemple 200.000 FC, la Société reprend en fait tous les éléments, qu'ils soient actifs ou passifs.

Il s'agit d'un apport mixte :

- Apport pur et simple constitué par l'apport net, soit :  $600.000 - 200.000 = 400.000$  FC
- Apport à titre onéreux constitué par la prise en charge du passif exigible : 200.000 FC

N°	D	C	LIBELLES	D	C
	44.4501 44.4510	10.4	As. A s/c apport en nature As. B s/c apport en numéraire à Capital social « actes de constitution »	400.000 600.000	1000.000
	22.1 30 41 56 57	40	Immeuble Marchandise Client Banque Caisse à Fournisseurs	200.000 150.000 100.000 120.000 30.000	200.000
		444501	Ass. A s/c apport en nature « libération Ass. A »		400.000
	57	44451.0	Caisse Ass. B s/c apport en numéraire « Libération Ass. B »	600.000	600.000

Lors de l'apport d'une entreprise existante, si l'apport net est supérieur à la valeur des parts reçues, la différence est enregistrée comme un profit pour l'apporteur à cause de sa répartition ou de sa renommée. Ce profit est comptabilisé comme étant un actif immobilisé incorporel dans le compte « 20.2 clientèle ou fonds de commerce ».

#### 2.3.4 Comptabilité des apports en industrie.

##### Rapport :

- Ce type d'apports n'est autorisé que dans la société en nom collectif « S.N.C. »
- L'apporteur en industrie est rémunéré par les autres associés suivant un certain pourcentage convenu entre les parties
- Ce type d'apport ne fait jamais partie du capital social.

##### Illustration :

Une SNC est constituée au capital social de 5000.000 \$ réparti en parts de valeur nominale 500 \$ et souscrites de la manière suivante :

Claude s'engage en apportant un immeuble estimé à 2000.000 \$ et un versement en caisse de 500.000 \$ ;

DENIS apporte des marchandises pour lesquelles il reçoit 4000 parts ;

ELIE s'engage pour le reste en remettant un chèque ;

NELLY obtient pour son expérience 1000 parts lesquelles sont proportionnellement prises en charge par les autres associés.

TD : Journaliser cette constitution.

##### Solution :

##### 1) Calculs préliminaires :

$$\begin{aligned}
 10.4 \text{ capital social} &= 5000.000 \$ \\
 \text{VN/parts} &= 500 \$
 \end{aligned}$$

##### Apports :

$$\begin{aligned}
 \text{Claude : } 22.1 \text{ Immeuble} &= 2000.000 \$ \\
 57 \text{ Caisse} &= 500.000 \$ \\
 &= 2500.000 \$
 \end{aligned}$$

DENIS : 30 Marchandises = 4000 x 500 = 2000.000 \$

ELIE : 55 Chèque à recevoir = capital – (2500.000 + 2000.000) :  
500.000 – 4500.000 = 500.000 \$

NELLY : Expérience = 1000 parts (P.M.)

## 2) Détermination du nombre des parts :

a) Nbre/parts :  $\frac{5000.000}{500}$  = 10.000 parts

## b) Répartition des parts entre les associés :

CLAUDE :  $\frac{250.000}{500}$  = 500 parts

DENIS = 4000 parts

ELIE = 1000 parts

## c) Cession de parts à NELLY :

CLAUDE :  $\frac{1000 \times 5000}{10.000}$  = 500 parts

DENIS :  $\frac{1000 \times 4000}{10.000}$  = 400 parts

ELIE :  $\frac{1000 \times 1000}{10.000}$  = 100 parts

## d) Reste des parts :

CLAUDE : 500 – 50 = 450 parts

DENIS : 400 – 40 = 360 parts

ELIE : 100 – 10 = 90 parts

NELLY : - = 100 parts

**1.000 parts**

## 3) Tableau synthèse :

Associés	Parts	Apports en nature	Apports en numéraire	Total
Claude	500	200.000	50.000	250.000
DENIS	400	200.000	-	200.000
ELIE	100	-	50.000	50.000
NELLY	P.M.	-	-	
Totaux	1.000	400.000	100.000	500.000

## 4). Journal :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.45.00		As. Claude S/C apport en num.	50.000	
	44.45.01		As. Claude S/C apport en nature	200.000	
	44.45.11		As. Denis S/C apport en nature	200.000	
	44.45.20		As. Elie S/C apport en num.	50.000	
	44.45.3		As. Nelly S/C apport en indus. à Capital social « Souscription des 100 parts de VN 500 suivant acte de constitution. »	P.M.	50.000
		10.4			
02	22.1		Immeuble	200.000	
	30		Marchandises	200.000	
	55		Chèque à recevoir	50.000	
	57		Caisse	50.000	
		44.45.00	à As. Claude S/C apport en num.		50.000
		44.45.01	As. Claude S/C apport en nature		200.000
		46.45.11	As. Denis S/C apport en nature		200.000
	44.45.20	As. Elie S/C apport en num.		50.000	
	44.45.3	As. Nelly s/c apport en industr.		PM	

			« Libération des apports »		
--	--	--	----------------------------	--	--

## 2.4. Comptabilité d'une entreprise déjà existante.

Lorsqu'un associé apporte une entreprise déjà existante, la comptabilité se tient en deux phases :

- chez la nouvelle société (en création) ;
- chez le cédant (entreprise en liquidation).

Ainsi donc la comptabilité d'une entreprise déjà existante entraîne à la fois les écritures de constitution chez la nouvelle société et celle de liquidation auprès du cédant.

### 2.4.1. Comptabilité chez la nouvelle société

Elle comprend les écritures de souscription et de libération, cependant, il y a lieu de noter que l'apport net du cédant est à comparer à la valeur attribuée aux biens actifs cédés qu'aux nombres des parts sociales reçues.

La comparaison de l'apport net de l'associé au nombre des parts sociales reçues est faite pour deux raisons :

1. Lorsque le nombre des parts sociales reçues est inférieur à l'apport net, dans ce cas, l'associé est rémunéré en espèce moyennant une soulte.
2. Lorsque le nombre des parts sociales reçues dépasse l'apport net de l'associé, dans ce cas la différence est comptabilisée comme étant la rémunération de la renommée de cette entreprise déjà existante comme valeur immobilisée incorporelle (le compte « 20.2 fonds de commerce »).

### 2.4.2. Comptabilité chez le cédant (apporteur)

L'associé qui apporte une entreprise déjà existante effectuera une comptabilité de liquidation de son entreprise, celle-ci consiste à céder le patrimoine à la nouvelle société en déterminant le résultat lié à cette dissolution.

Ainsi les opérations de dissolution ou liquidation, fusion, absorption et scission (toutes ces opérations entraînent la dissolution d'une ou d'une autre entreprise d'où les écritures de liquidation seront en hors exploitation). toutes les opérations (transactions) des charges et produits durant la liquidation sont comptabilisées en hors exploitation (\*6...\*7...).

Exemple : la S.N.C. KETSIA & Cie constituée au capital de 250.000 \$ représentée par des parts de 100 \$ chacune entre KETSIA, GEMIMA et KERENE.

- GEMIMA apporte un immeuble estimé à 20.000 hypothéqué de 5.000 et la société lui attribue 200 parts.
- KERENE s'engage pour 500 parts en espèces.
- KETSIA apporte son entreprise dont le patrimoine se compose comme suit :

ACTIF		PASSIF	
22.1 Immeuble	85.000	10.4 Capital social	150.000
28.1 Amortissement im.	(15.000)	11 Réserves	27.000
22.5 Matériel roulant	45.000		
28.5 Amortissement mat.	(20.000)		
30 Marchandises	40.000		
41 Clients	15.000	47.3 Charge à étaler	(17.000)
56 Banque	18.000	40 Fournisseurs	16.000
57 Caisse	12.000	47.0	4.000
<b>Total Actif</b>	<b>180.000</b>	<b>Total Passif</b>	<b>180.000</b>

Il reçoit le reste des parts dont 300 pour les éléments incorporels non comptabilisés.

La société reprend les immeubles pour 90.000 et les matériels roulants pour 20.000 ; le reste du bilan est repris pour le montant y figurant ; la caisse lui est réservée.

T.D. :

- 1) Journaliser la constitution de la S.N.C KETSIA & Cie ;
- 2) Journaliser la libération des parts ;
- 3) Les écritures de cession chez KETSIA

Solution :

1) La constitution :

a) Détermination de nombre des parts :  $\frac{250.000}{1.000} = 2.500$  parts

b) Répartition des parts et apports des associés :

\* GEMIMA = 200 parts  
 \* KERENE = 500 parts  
 \* KETSIA = 2500 – (200+500) = 1.800 parts

Apports :

\* GEMIMA = 200 parts x 100 = 20.000 \$ :  
 22.1 Immeuble = 20.000 \$  
 46.4 Créance hypot. = - 5.000  
**15.000**  
 44.7 Ass GEMIMA s/c = 5.000 (dettes)

\* KERENE = 500 parts x 100 = 50.000 \$  
 57 caisse = 50.000

\* KETSIA = 1.800 parts x 100 = 180.000 \$

<b>Apport net = biens actifs – passif</b>
---

BIENS ACCEPTES

<u>Actif Net</u>	<u>Avant cession</u>	<u>A la cession</u>	<u>Reste</u>
(22.1 – 28.1)	70.000	90.000	(+ 20.000)
(22.5 – 28.5)	25.000	20.000	(- 5.000)
30 marchandises	40.000	40.000	-
41 client	15.000	15.000	-
56 Banque	18.000	18.000	-
57 Caisse	12.000	12.000	-
<b>Totaux</b>	<b>180.000</b>	<b>195.000</b>	<b>+ 15.000</b>

<u>Passif exigible</u>	<u>Avant cession</u>	<u>A la cession</u>	<u>Reste</u>
40 Fournisseur	16.000	16.000	0
47.0 charge à p.	4.000	4.000	0
<b>Total</b>	<b>20.000</b>	<b>20.000</b>	<b>0</b>

Apport net = 195.000 – 20.000 = **175.000**

Parts reçues : 1.800 x 100 = 180.000

20.2 Clientèle : 300 x 100 = 30.000

Parts réelles : 1.500 x 100 = 150.000

Apport net par rapport aux parts réelles reçues : 175.000 > 150.000 ⇒ 25.000 (soulte).

Table de synthèse :

N°	Associé	Parts	Apport Nat.	Apport num.	Total
----	---------	-------	-------------	-------------	-------

0	KETSIA	1.800	180.000	-	180.000
1	GEMIMA	200	20.000	-	20.000
2	KERENE	500	-	50.000	50.000
	<b>Total</b>	<b>2.500</b>	<b>200.000</b>	<b>50.000</b>	<b>250.000</b>

## 2) Journal de la constitution

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.45.00 44.45.11 44.45.2	10.4	As. KETSIA s/c apport en nature As. GEMIMA s/c apport en nature As. KERENE s/c apport en numéraire à capital social <i>Constitution, souscription de 2.500 parts de valeur 100...</i>	180.000 20.000 50.000	250.000
02	22.1 44.71	44.45.11 46.3	Immeubles Ass. GEMIMA son compte courant à Ass. GEMIMA s/c apport en nature Créance hypothécaire (nouvelle société) <i>Libération des apports de TEMBO</i>	20.000 5.000	20.000 5.000
03	57	44.45.2	Caisse à Ass. KERENE s/c apport en numéraire <i>Libération des apports de NUMBI</i>	50.000	50.000
04	20.2 22.1 22.5 30 41 56	44.45.00 40 47.0 44.70	Clientèle Immeuble Matériel roulant Marchandises Clients Banque à Ass. KETSIA s/c apport en nature Fournisseur Charge/régularisation pas. Ass KETSIA s/c courant <i>Libération des apports de VOKA, prise en charge d'une soulte de 13.000</i>	30.000 90.000 20.000 40.000 15.000 18.000	180.000 16.000 4.000 13.000
05	44.70	57	Ass. KETSIA son compte courant A caisse <i>Payement de la soulte due</i>	13.000	13.000

## 3) Comptabilité chez le cédant KETSIA.

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	20.2	85.1	Clientèle à résultat net de liquidation <i>Profit sur fonds de commerce</i>	30.000	30.000
02	46.8	20.2	Nouvelle société à clientèle <i>Transfert de fonds de commerce</i>	30.000	30.000
03	84.0	22.1	Résultat sur cession des immobilisés à Immeuble <i>Sortie pour cession de l'immeuble au coût d'achat</i>	85.000	85.000
04	28.1	84.0	Amortissement immeuble à résultat sur cession immeuble <i>Annulation de l'amortissement</i>	15.000	15.000
05	46.8	84.0	Nouvelle société à résultat sur cession <i>Transfert des immobilisations à la nouvelle société</i>	90.000	90.000

06	84.1	22.5	Résultat sur cession à matériel roulant <i>Sortie pour cession au coût d'achat</i>	45.000	45.000
07	28.5	84.1	Amortissement matériel roulant à Résultat sur cession <i>Annulation des amortissements</i>	20.000	20.000
08	46.8	84.1	Nouvelle société à résultat sur cession <i>Transfert du matériel roulant à la nouvelle société</i>	20.000	20.000
09	46.8	30 41 56 57	Nouvelle société à marchandises Clients Banque Caisse <i>Pour solde des crédités</i>	85.000	40.000 15.000 18.000 12.000
10	40 47.0	46.8	Fournisseur Charge à payer à nouvelle société <i>Pour solde des débités</i>	16.000 4.000	20.000
11	84.0	85.1	Résultat sur cession à résultat net de liquidation <i>Pour solde du débité</i>	20.000	20.000
12	85.1	84.1	Résultat net de liquidation à résultat sur cession <i>Pour solde du crédité</i>	5.000	5.000
13	85.1	87	Résultat net de liquidation à résultat net à affecter <i>Pour solde du débité</i>	45.000	45.000
14	86	43	Contribution à Etat <i>Constatation de la contribution sur le résultat</i>	18.000	18.000
15	85	86 13.0	Résultat net à affecter à Contribution Résultat <i>Pour solde de 87 et 86</i>	45.000	18.000 27.000
16	25 57	46.8	Titre Caisse à nouvelle société <i>Attribution des sociales et versement de la soulte</i>	180.000 25.000	205.000
17	11 13.0	10.4 47.3	Réserves Résultat à capital social Charge à étaler <i>Clôture des ressources internes et actif soustractif</i>	27.000 27.000	37.000 17.000
18	10.4 43	25 57	Capital social Etat à titres caisse <i>Pour solde de tout compte</i>	187.000 18.000	180.000 25.000

## 2.5. Capital partiellement libéré à la constitution (libération échelonnée du capital) :

Il arrive que tout le capital ne soit pas intégralement libéré. Cette hypothèse n'est acceptable que pour les souscriptions faites en numéraire car les souscriptions en nature doivent toujours être entièrement libérées dès la constitution.

Lorsque les actionnaires ayant souscrit en numéraire choisissent de libérer une partie de leurs engagements peu après la constitution, on doit créer les comptes de passage qui constatent que la société ne dispose pas encore de tout son capital initial nécessaire et que certains sont encore débiteurs vis-à-vis de la société pour la fraction restant à libérer.

On trouve ainsi deux comptes au passif :

- 10.40 capital appelé ;
- 10.41 capital non appelé.

Le compte 10.40 capital appelé constate la partie du capital effectivement mise à la disposition de la société (apport en nature, en entier majoré d'une fraction de libération en numéraire).

Le compte 10.41 capital non appelé indique dans son solde la partie de souscription en numéraire non encore libérée. En outre, il est créé un autre compte de passage de valeur active réalisable :

- **44.41 Associé x s/c capital non appelé.**

Ce compte indique dans son solde les dettes des Associés n'ayant pas complètement libéré leurs mises souscrites en numéraires.

a) Libération à la constitution d'une fraction du capital :

Exemple :

Une SPRL au capital de 500.000 \$ divisé en parts sociales de valeur nominale 100 \$ exige la libération immédiate de 1/5 soit au minimum légal à la constitution par versement en banque.

Actionnaires	Nombre Des parts	Valeur nominale	Valeur	Espèces	Nature	N° compte	Capital appelé	Capital non appelé
	500	100	500.000	500.000 100.000 400.000	-	56 44.41	100.000	400.000

b) Souscription :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.45.0	10.40 10.41	Associés l/c apport en numéraire Capital appelé Capital non appelé <i>Souscription des apports</i>	500.000	100.000 400.000
02	44.41 56	44.45.0	Associés l/c capital non appelé Banque A Associés l/c apport en numéraire <i>Libération de 1/5 du capital social</i>	400.000 100.000	500.000

B. Libération ultérieure par appel des fonds.

La société, ayant besoin des liquidités va lancer un appel des fonds auprès des Associés pour les inciter à verser les sommes restant dues afin qu'ils effectuent un ou plusieurs versements successifs.

Exemple :

- VANGO : 4.000 actions dont 50 % en matériel, 50 % en numéraires ;
- MUTEBA : 3.000 actions dont 40 % en marchandises, 60 % en numéraires ;
- SABO : 2.000 actions dont 50 % mobilier, 50 % numéraires ;
- Divers : 1.000 actions 100 % en numéraires.

V.N: 200 \$

Libération exigée 2/5, le 20/5/2000 ;

Appel des fonds 1/5, le 30/9/200.

Actionnaires	Nombre d'actions	V.N.	Valeur	Espèces	Nature	N° compte	Capital appelé	Capital non appelé
VANGU	4.000	200	800.000	400.000 2/5 : 160.000 3/5 : 240.000	400.000 - - -	22.5 57 44.41	400.000 160.000 -	- - 240.000
MUTEBA	3.000	200	600.000	360.000 2/5 : 144.000 3/5 : 216.000	240.000 - - -	30 57 44.41	240.000 144.000 -	- - 216.000
SABU	2.000	200	400.000	200.000 2/5 : 80.000 3/5 : 120.000	200.000 - - -	30 57 44.41	200.000 80.000 -	- - 120.000
DIVERS	1.000	200	200.000	200.000 2/5 : 80.000 3/5 : 120.000	- - - -	- 57 44.41	- 80.000 -	- - 120.000
TOTAL	10.000	200	2.000.000	1.160.000	840.000	-	1.304.000	696.000

Journal :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.45.0 44.45.00 44.45.1 44.45.11 44.45.2 44.45.22 44.45.3	10.40 10.41	Vangu act. s/c apport en nature Vangu act. s/c apport en numéraire Muteba act. s/c apport en numéraire Muteba act. s/c apport en nature Sabu act. s/c apport en numéraire Sabu act. s/c apport en nature Divers l/c apport en numéraire A Capital appelé Capital non appelé <i>Souscription des apports</i>	400.000 400.000 360.000 240.000 200.000 200.000 2.000.000	1.304.000 696.000
02	22.5 22.6 30 57 44.41.0 44.41.1 44.41.2 44.41.3 44.45.0 44.45.00 44.45.1 44.45.11 44.45.2 44.45.22 44.45.3		Matériel roulant Matériel de bureau Marchandises Caisse Vangu s/c capital non appelé Muteba s/c capital non appelé Sabu s/c capital non appelé Divers l/c capital non appelé A Vangu s/c apport en numéraire Vangu s/c apport en nature Muteba s/c apport en numéraire Muteba s/c apport en nature Sabu s/c apport en numéraire Sabu s/c apport en nature Divers l/c apport en numéraire <i>Libération des apports</i>	400.000 200.000 240.000 464.000 240.000 216.000 120.000 120.000	400.000 400.000 360.000 240.000 200.000 200.000 200.000

N°	D	C	LIBELLES	D	C
03	44.42.0		Vangu act. s/c restant du	80.000	
	44.42.1		Muteba act. s/c restant du	72.000	
	44.42.2		Sabu act. s/c restant du	40.000	
	44.42.3		Divers L/c restant du	40.000	
		44.41.0	A Vangu s/c capital non appelé		80.000
		44.41.1	Muteba s/c capital non appelé		72.000
		44.41.2	Sabu s/c capital non appelé		40.000
		44.41.3	Divers s/c capital non appelé		40.000
			<i>Diminution des dettes</i>		
	04	57		Caisse	232.000
	44.42.0		A Vangu s/c restant du		80.000
	44.42.1		Muteba s/c restant du		72.000
	44.42.2		Sabu s/c restant du		40.000
	44.42.3		Divers s/c restant du		40.000
			<i>Versement par caisse</i>		

## 2.6. Comptabilité des frais de constitution des sociétés commerciales

### 2.6.1. Définition

Ce sont des dépenses engagées par l'entreprise en rapport avec sa création. Elles concernent notamment :

- Les honoraires payés aux notaires ;
- Les honoraires des conseillers juridiques et fiscaux ;
- Le droit d'enregistrement des apports des associés ;
- Le droit sur les actes posés par la société ;
- Les fournitures de bureau « bics, papiers... ».

### 2.6.2. Ecritures comptables

Du point de vue comptable, les frais de constitution sont enregistrés en hors exploitation dans les comptes de classe VI et sont à étaler sur trois ou cinq ans. Les différents frais de constitution sont enregistrés dans les différents comptes ci-après :

- \* 61 Matières et fournitures consommées H.E pour les différentes fournitures de bureau et divers consommables ;
- \* 63 Autres services consommés : pour les honoraires payés par la société ;
- \* 66 Contribution et taxe H.E. : pour les opérations suivantes :
  - Papier timbré (timbres fiscaux)
  - Les frais de dépôt de l'acte
  - Les frais de publication au journal officiel
  - Les frais d'immatriculation au N.R.C.
  - Les frais d'identification.

Les écritures comptables suivantes interviennent au moment de la comptabilisation des frais de constitution.

a) Au moment du paiement de ces frais.

On débite les comptes de charges concernées par le crédit des comptes de trésorerie concernés.

N°	D	C	LIBELLES	D	C
	* 61		Matières et fournitures consommées	×	
	* 63		Autres services consommés		×
	* 66	56/57	Contribution et taxe à Banque/Caisse		
			<i>Paiement frais de constitution</i>		

b) Au moment de l'étalement.

L'étalement de ces frais intervient à la fin du premier exercice comptable tandis que pour le reste des années, la société se contente à effectuer des corrections.

N°	D	C	LIBELLES	D	C
	47.3	73.3	Charge à étaler à Charge à transfert <i>Etalement sur ... ans</i>	x	x

**Montant à étaler = Charge totale – charge de premier**

⇒ au 01/01/ n + 1

N°	D	C	LIBELLES	D	C
	* 64	47.3	Charge et perte diverses à charge à étaler	x	x

$$X = \frac{1}{N} \text{ de la charge totale}$$

N.B. : Pour le reste de la période, on passera la même opération ...

Remarques :

- Les frais de constitution ne sont pas à confondre avec les frais de premier établissement qui constituent des dépenses effectués par l'entreprise pour toutes les études préliminaires nécessaires à la constitution de la société (études de la faisabilité, des voies et moyens pour constituer la société...).
- Les études préliminaires peuvent ou ne pas aboutir à la constitution d'une société alors que les frais de constitution interviennent après que les études de la faisabilité aient été faites.
- Les frais d'augmentation du capital social sont aussi assimilés au frais de constitution d'une société.

Illustration 5:

Au moment de la constitution d'une S.p.r.l., les dépenses suivantes ont été enregistrées :

- Achat ou facture d'achat carburant et lubrifiant : 10.000 \$
- Honoraire du Notaire : 20.000 \$
- Timbres postaux : 1.000 \$
- Timbres fiscaux : 5.000 \$
- Frais d'immatriculation au N.R.C. : 9.000 \$
- Frais de dépôt de l'acte constitutif : 4.000 \$
- Frais de publicité : 3.000 \$

60 % de ces dépenses ont été réalisés en espèces et le reste par virement bancaire.

Au moment de l'Assemblée Générale des Associés, il a été décidé d'étaler ces frais sur une période de 4 ans.

T.D. :  
- Journaliser ces frais de constitution.

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	* 61		Matières et fournitures consommées	10.000	
	* 63		Autres services consommés	21.000	
	* 66		Contribution et taxe	21.000	

		56 57	à Banque Caisse <i>Paiement frais de constitution</i>		20.800 31.200
02	47.3	* 73.3	Régularisation charge à étaler à charge à étaler <i>Etalement 4 ans</i>	39.000	39.000
03	* 83	* 61 * 63 * 66	Résultat brut hors exploitation à matières et fournitures consommées Autres services consommés Contribution et taxe <i>Pour solde des crédits</i>	52.000	10.000 21.000 21.000
04	* 73.3	* 82	Charge à étaler à résultat brut hors exploitation <i>Pour solde du débité</i>	39.000	39.000
05	* 64	47.3	Charges et pertes diverses à charges à étaler <i>Charge de la deuxième année</i>	13.000	13.000
06	* 64	47.3	Charges et pertes diverses à charges à étaler <i>Charge de la troisième année</i>	13.000	13.000
07	* 64	47.3	Charges et pertes diverses à charges à étaler <i>Charge de la quatrième année</i>	13.000	13.000

## **CHAPITRE III : COMPTABILITE DES OPERATIONS LIEES A L'EXISTENCE DES SOCIETES COMMERCIALES.**

### **INTRODUCTION.**

Cette partie du cours est consacrée à l'étude des différentes transactions qui interviennent durant l'existence d'une société commerciale. Ces transactions se résument comme suit :

- 1) les opérations entre la société et les associés ;
- 2) les opérations relatives à l'affectation des résultats ;
- 3) les opérations liées à la modification du capital.

Toutes ces transactions ou opérations conviennent à l'exploitation normale et courante d'une société.

### **3.1. Opérations entre les associés et la société.**

D'une manière générale, les opérations entre la société et les associés concernent notamment :

- La rémunération payée aux associés ;
- Les retraits et avances des fonds effectués par les associés ;
- Les pertes et bénéfices à partager entre les associés ;
- Les intérêts ainsi que les produits à recevoir par la société.

Toutes ces transactions entre associés et société sont comptabilisées dans les comptes courants des associés (44.7 « associé x son compte courant »). Cependant, il existe certaines opérations ayant un caractère spécial qui interviennent dans les relations entre les associés et la société. C'est le cas de la rémunération du gérant ainsi que les prélèvements effectués par une catégorie des associés ayant le droit de veto.

#### Remarques :

Les comptes courants des associés sont débités de :

- Retraits des fonds ;
- Pertes à charge de l'associé ;
- Les intérêts débiteurs à leur charge.

Ils sont crédités de :

- Avances faites à la société ;
- De la part dans le bénéfice réalisé (dividende) ;
- Des produits en faveurs des associés ;
- Les intérêts créditeurs en leur faveur.

#### 3.1.1. Comptabilité de rémunérations des associés-gérants ou administrateur.

Ces rémunérations sont enregistrées dans un compte spécifique portant le numéro 44.6 « Associé-gérant son compte de rémunération ». Deux écritures comptables interviennent à ce sujet :

##### 1) Fixation du montant de la rémunération :

On débite le compte 65 « charge du personnel » par le crédit du compte « 44.6 Associé-gérant son compte courant ».

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	65	44.6	Charge du personnel A associé-gérant son compte courant <i>Fixation suivant feuille de paie du ...</i>	<u>x</u>	<u>x</u>

##### 2) Paiement de la rémunération :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
----	---	---	----------	---	---

01	44.6	56/57	Associé-gérant son compte courant à banque/caisse <i>Chèque ou reçu n°...</i>	<u>x</u>	<u>x</u>
----	------	-------	---	----------	----------

N.B. : Contrairement aux autres membres du personnel, les associés-gérants jouissent d'un privilège d'effectuer des prélèvements à n'importe quel moment mais sans toutefois dépasser le montant fixé par l'Assemblée Générale.

### 3.1.2. La comptabilité de retrait des fonds effectués par les associés pour missions de service.

Lorsqu'un associé se rend en mission de service, la société l'autorise à effectuer un prélèvement des fonds à justifier après la mission de service. Il existe trois écritures comptables :

#### 1) Au moment du retrait des fonds.

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.6	56/57	Associé-gérant son compte courant à banque/caisse <i>Avance à justifier</i>	<u>x</u>	<u>x</u>

#### 2) au retour de la mission.

Deux cas peuvent se présenter :

- L'associé ne présente aucune pièce justificative, dans ce cas, il n'y a aucune écriture comptable à passer, c'est-à-dire que le compte 44.6 gardera toujours un solde débiteur. Après une période de trois mois, la société est sensée lui imputer les intérêts de retard.
- L'associé présente des pièces justificatives au comptable pour toutes les transactions opérées et effectuées, dans ce cas, on débite les comptes de stock pour les achats des marchandises et matières ainsi que les comptes de charge pour les diverses dépenses effectuées par le crédit du compte « 44.6 Associé-gérant son compte courant ».

N°	D	C	LIBELLES	D	C
	30/31		Marchandises/matières et fournitures	<u>x</u>	
	61		Matières et fournitures consommées		<u>x</u>
	62		Transports consommés		
	63		Autres services consommés		
		44.6	à Associé-gérant son compte courant		

#### 3) Remboursement de reliquat.

Après la mission de service, le comptable doit dégager le solde du compte « 44.6 associé-gérant » afin de déterminer qui de l'associé ou de la société doit à l'autre.

- Si le compte « 44.6 » accuse un solde débiteur, l'associé est tenu à rembourser la différence à la caisse de la société.

N°	D	C	LIBELLES	D	C
	56/57	44.6	Banque/caisse à associé-gérant son compte courant <i>Remboursement du reliquat par l'associé</i>	<u>x</u>	<u>x</u>

- Si le compte « 44.6 » a un solde créditeur, la société est obligée de payer la différence à l'associé.

N°	D	C	LIBELLES	D	C
	44.6	57	Associé-gérant son compte courant à caisse <i>Remboursement du reliquat par la société</i>	<u>x</u>	<u>x</u>

### 3.1.3. Comptabilité des avances faites à la société.

Lorsque la société connaît des difficultés de trésorerie, elle peut demander aux associés de lui avancer des fonds. Deux cas peuvent se présenter :

1) Avance des sommes importantes ( $\geq$  à 1/10 du capital social)

Dans ce cas, il y a lieu de considérer le délai de remboursement par la société.

A) Si le remboursement intervient à moins d'un an

N°	D	C	LIBELLES	D	C
	56/57	50.5	Banque/caisse à emprunt à court terme <i>Avance remboursable à moins d'un an</i>	<u>x</u>	<u>x</u>

B) Si le remboursement est étalé entre un et cinq ans

N°	D	C	LIBELLES	D	C
	56/57	17.5	Banque/caisse à emprunt à moyen terme <i>Avance remboursable à moyen terme</i>	<u>x</u>	<u>x</u>

C) Si le remboursement dépasse cinq ans

N°	D	C	LIBELLES	D	C
	56/57	16.5	Banque/caisse à charge à étaler <i>Avance remboursable à plus de 5 ans</i>	<u>x</u>	<u>x</u>

2) Avance des sommes inférieures à 1/10<sup>ème</sup> du capital social

Dans ce cas, il s'agit des aides ponctuelles dont le remboursement intervient à très court terme (à moins d'un mois). En général, les associés se font remboursés par prélèvement des marchandises au sein de la société, c'est-à-dire que la société vend des marchandises au prix de revient.

Deux écritures comptables interviennent :

a) Au moment de l'octroi de l'avance

N°	D	C	LIBELLES	D	C
	57	44.7	Caisse à Associé son compte courant <i>Avance d'argent à la société</i>	<u>x</u>	<u>x</u>

b) Prélèvement des marchandises dans la société

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	* 60	30	Stock vendu H.E. à Marchandises <i>Bon de sortie n° ...</i>	<u>x</u>	<u>x</u>
02	44.7	* 70	Associé son compte courant à vente des marchandises	<u>x</u>	<u>x</u>

3.1.4. Comptabilité d'une perte subie sur l'apport d'un associé.

Lorsqu'un élément d'actif faisant partie de l'apport d'un associé n'est pas réalisé, il est mis à charge de l'associé apporteur et l'on débite le compte « 44.7 » par le crédit de l'élément d'actif non réalisé.

N°	D	C	LIBELLES	D	C
----	---	---	----------	---	---

	44.7		Associé son compte courant		
		30	A marchandises		
		41	Client		
		22...	<i>Immobilisations corporelles</i>	x	x

### 3.1.5. Comptabilité d'un produit réalisé sur l'apport d'un associé

Il peut également arriver qu'un élément du passif exigible faisant partie de l'apport d'un associé puisse générer un produit après sa cession à la société.

Dans ce cas, ce produit est enregistré au crédit du compte « 44.7 » par le débit du compte passif exigible concerné.

Exemple : Un fournisseur faisant partie des apports d'un associé accorde une ristourne de 1.000 \$.

N°	D	C	LIBELLES	D	C
	40		Fournisseur		
		44.7	A Associé son compte courant	x	
			<i>Ristourne accordée par un fournisseur</i>		x

### 3.1.6. La comptabilité des prélèvements des associés-gérants.

Dans la S.N.C., S.C.S. et la s.p.r.l. les statuts de la société peuvent prévoir que les associés gérants recevront à la fin de chaque mois un octroi des dividendes lors du partage.

N.B. : l'octroi provisionnel des associés-gérants est enregistré dans le compte « 44.7.00 Associé-gérant son compte de levée », les écritures comptables à passer sont les suivantes :

1) Au moment de l'octroi :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
	44.7.00		Associé-gérant son compte de levée		
		56/57	A banque/caisse	x	
			<i>Prélèvement suivant chèque/reçu n° ...</i>		x

2) Retenue de l'octroi au moment du partage :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
	13.01		Bénéfice à distribuer		
		44.7.00	A Associé-gérant son compte de levée	x	
			<i>Retenue sur dividende</i>		x

N.B. : le compte 44.7.00 est soldé enfin de période.

#### Illustration :

Comptabiliser les opérations suivantes dans une S.p.r.l. :

- L'associé NTUMBA, chargé du département vente, touche pour le mois de novembre une rémunération qui s'élève à 12.000 ;
- L'associé MALU fait un retrait des fonds de 200.000 pour couvrir les frais et les achats lors d'une mission ;
- De retour, il présente les documents suivants :
  - 1) Note frais d'hôtel : 2.600
  - 2) Frais de transport : 3.850
  - 3) Facture des pièces de rechanges : 87.200
  - 4) Facture de 60 cartons de pilchard à : 1.750/carton
- Lors du recouvrement des créances apportées par l'associé SUNGULA, la société a enregistré une perte de 15 % sur 120.000 ;
- D'après les statuts, le gérant associé NZAMBI a droit à un octroi provisionnel mensuel de 14.000 :

### **31**

- le mois d'octobre, il prélève en caisse 10.000 \$ ;
- le mois de novembre, il tire un chèque de 12.000 \$ ;
- le mois de décembre, il prélève en caisse 13.500 \$.

SOLUTION :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	65	44.6	Charge du personnel à Associé NTUMBA son compte courant <i>Feuille de paie di 11/98</i>	12.000	12.000
02	44.6	57	Associé NTUMBA son compte courant à caisse <i>Prélèvement suivant bon de caisse n° ...</i>	12.000	12.000
03	44.6	57	Associé MALU son compte courant à caisse <i>avance à justifier</i>	20.000	200.000
04	61 62 63 31	44.6	Matières et fournitures consommées Transport consommé Autres services consommés Matières et fournitures à Associé MALU son compte courant <i>Pièces comptables justificatives en annexe</i>	2.600 3.850 87.200 105.000	198.000
05	44.7	41	Associé SUNGULA con compte courant à client <i>Perte de 15 % sur 120.000</i>	18.000	18.000
06	44.7.00	57	Associé NZAMBI son compte courant à caisse	10.000	10.000
07	44.7.00	56	Associé NZAMBI son compte de levée à banque <i>Feuille de paie di 11/98</i>	12.000	12.000
08	44.7.00	57	Associé NZAMBI son compte de levée à caisse	13.500	13.500

### 3.2. Comptabilité des opérations liées à l'affectation de résultat

Le résultat dégagé par l'entreprise à la fin d'un exercice comptable peut être déficitaire ou bénéficiaire. Quelque soit le résultat, les statuts de l'entreprise prévoient toujours la procédure de son affectation.

#### 3.2.1. Affectation d'une perte

Lorsque l'exercice comptable se solde par une perte, trois cas peuvent être envisagés :

- 1) la reporter pour l'exercice suivant ;
- 2) la répartir proportionnellement aux mises des associés ;
- 3) décider de la réduction du capital (assainissement financier).

1<sup>er</sup> cas : Perte de l'exercice non compensée :

Ce cas intervient lorsque l'Assemblée Générale des associés trouve que la perte n'est pas si importante et qu'il y a lieu de la reporter pour l'exercice suivant :

Ainsi, le bénéfice de l'exercice suivant sera diminué de cette perte avant toute répartition. L'écriture comptable qui constate ce report est la suivante :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
	12.1	13.1	Perte non compensée à perte nette <i>pour solde du crédit</i>	x	x

Exemple : Dans une S.N.C., l'exercice comptable 2001 se solde par une perte de 5.000 et l'A.G. des associés décide de la reporter pour l'exercice 2002, supposons que l'exercice 2002 se clôture par un bénéfice de 12.000. Journaliser ces opérations.

Journal :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	12.1	13.1	Perte non compensée à perte nette <i>Pour solde du crédit</i>	5.000	5.000
02	13.0	12.1	Bénéfices de l'exercice à perte non compensée <i>Pour solde du crédit</i>	5.000	5.000

2<sup>ème</sup> cas : Répartition de la perte de l'exercice :

D'une manière générale, la perte subie au cours d'un exercice comptable est répartie proportionnellement aux mises des associés et ce sur décision de l'A.G. conformément aux statuts de la société.

La répartition de cette perte peut se faire de 4 façons différentes :

1) Mises égales, durées égales :

Exemple : Une S.N.C. au capital de 150.000 souscrit par A, B et C à parts égales. Les trois associés ont libéré leurs apports à la souscription.

Le 31/12 n : perte de l'exercice 6.000

SOLUTION :

Montant à répartir	: 6.000
Base de répartition	: 3
A	: $\frac{6.000 \times 50.000}{150.000} = 2.000$
B	: $\frac{6.000 \times 50.000}{150.000} = 2.000$
C	: $\frac{6.000 \times 50.000}{150.000} = 2.000$

2) Mises égales durées inégales :

Exemple : Capital social 150.000 dont A = 50.000 ; B = 50.000 ; C = 50.000.

Libération des apports :

A : après trois mois

B : après cinq mois

C : après six mois.

Perte de l'exercice : 6.000

Lorsqu'il s'agit des mises égales, durées inégales, la base de répartition est obtenue en calculant d'abord le temps réel d'utilisation des capitaux par la société (12 mois – n (n = durée de libération) ensuite, on effectue la somme des différents temps réels et enfin on applique le coefficient :

**temps réel**

$\Sigma$  temps réel

Montant à répartir	: 6.000
Base de répartition	: 3

A = 12 – 3	=	9 mois
B = 12 – 5	=	7 mois
C = 12 – 6	=	6 mois
	$\Sigma =$	22 mois

Répartition :

$$\frac{\text{Montant à répartir} \times \text{temps réel d'utilisation}}{\sum \text{ temps réel d'utilisation}}$$

$$\begin{array}{lcl} \text{A} & : \frac{6.000 \times 9}{22} & = 2.455 \\ \text{B} & : \frac{6.000 \times 7}{22} & = 1.909 \\ \text{C} & : \frac{6.000 \times 6}{22} & = 1.636 \end{array}$$

3) Mises inégales, durées égales :

Exemple : capital social 150.000 dont A : 30.000 ; B : 70.000 ; C : 50.000. tous ont libéré après deux mois.

Le 31/12 n : perte subie 6.000

La base de répartition est obtenue en faisant la somme des apports des associés, car le temps n'a pas d'impact sur les apports des associés.

$$\begin{array}{lcl} \text{Montant à répartir} & : 6.000 & \\ \text{Base de répartition} & : 3 + 7 + 5 = 15 & \\ \\ \text{A : } \frac{6.000 \times 3}{15} & = 1.200 & \\ \text{B : } \frac{6.000 \times 7}{15} & = 2.800 & \\ \text{C : } \frac{6.000 \times 5}{15} & = 2.000 & \end{array} \quad \left. \vphantom{\begin{array}{l} \\ \\ \\ \\ \end{array}} \right\} 6.000$$

4) Mises inégales, durées inégales.

Exemple : capital social : 150.000 dont A : 30.000 ; B : 70.000 ; C : 50.000.

A libère après 3 mois

B libère après 5 mois

C libère après 7 mois.

Perte à partager : 6.000

Lorsqu'il s'agit de mises inégales et des durées inégales, on procède de la manière suivante :

- Calculs de la base de répartition : celle-ci est obtenue en prenant l'apport de chaque associé multiplier par la durée réelle de l'apport.
- Le produit de l'apport de chaque associé par la durée réelle donne ainsi la base de répartition ;
- La part supportée par chaque associé est obtenue au moyen de la formule suivante :

$$\frac{\text{Part de la perte} = \text{montant à répartir} \times (\text{apport Associé} \times \text{durée réelle de l'apport})}{\sum \text{ produit (apport Associés} \times \text{durée réelle)}}$$

SOLUTION :

- Base de répartition
  - a) durée réelle des apports des associés :
    - A : 12 - 3 = 9 mois
    - B : 12 - 5 = 7 mois
    - C : 12 - 7 = 5 mois

b) produits des apports par leurs durées :

$$\text{A : } 30.000 \times 9 = 270.000$$

B :  $70.000 \times 7 = 490.000$       1.010.000 base de la répartition  
 C :  $50.000 \times 5 = 250.000$

- La répartition de la perte entre associés :

$$\begin{array}{l}
 A : \frac{6.000 \times 270.000}{1.010.000} = 1.604 \\
 B : \frac{6.000 \times 490.000}{1.010.000} = 2.911 \\
 C : \frac{6.000 \times 250.000}{1.010.000} = 1.485
 \end{array}
 \left. \vphantom{\begin{array}{l} A \\ B \\ C \end{array}} \right\} 6.000$$

### 3.2.2 Affectation des bénéfices.

La répartition des bénéfices s'effectue conformément aux dispositions des statuts. Généralement, les statuts prévoient la répartition suivante :

- Réserve légale : elle est de 5 % des bénéfices à répartir jusqu'à ce qu'elle atteigne le 1/10<sup>ème</sup> du capital nominal et non libéré.
  - Intérêt statutaire (première dividende) il est calculé sur le capital libéré et non amorti (non remboursé). N.B. : quand tout le capital est amorti, on a pas droit aux intérêts statutaires.
  - Dotations d'un fond de réserve (spéciale extraordinaire).
  - Sur le surplus :
    - Tantième aux administrateurs (fraction du bénéfice payée aux administrateurs à la fin de chaque année) ;
    - Gratification au personnel (fraction des bénéfices payée au personnel) ;
    - Superdividende (deuxième dividende) ;
    - Report à nouveau (fraction des bénéfices qui n'est pas distribuée, reportée pour servir à une répartition ultérieure. Le report à nouveau est aussi appelé « reliquat de la répartition.
- Réserve : partie du bénéfice conservée dans l'entreprise.
  - Résultat à répartir : il se compose de résultat à conserver 8 réserves légales plus autres réserves, plus reports à nouveaux et des résultats à distribuer (tantième, dividendes, gratification) ;
  - Total dividende brut (TDB) = premier dividende + deuxième dividende ;
  - Total dividende net (TDN) = total dividende brut – 20 % de taxe mobilière
  - Total dividende brut par action (TDBA) = TDB divisé par le nombre d'actions ;
  - Total dividende net par action (TDNA) = TDN divisé par le nombre d'actions ;
  - Premier dividende brut par action (PDBA) = Premier dividende brut (PDB) divisé par action.

### Exercices

1. Une S.A.R.L. est constituée au capital de 800.000 réparti comme suit :

\* Actionnaire A : 400.000  
 \* Actionnaire B : 300.000  
 \* Actionnaires divers : 100.000  
 V/N : 1.000

A la fin de l'année, la société réalise un résultat net de 180.000 ; le capital est entièrement libéré et non amorti. Les statuts prévoient les dispositions suivantes :

- réserves légales 5 % ;
- intérêt statutaire 6 % sur le reste ;

On constitue un fond de réserve spéciale de 60.000.

Le solde du bénéfice sera réparti comme suit :

- 20 % aux administrateurs et le reste aux actionnaires à titre de supports dividendes ;
  - La taxe mobilière est de 20 %.
- T.D. :
- répartissez les bénéfices ;
  - passez les écritures.

SOLUTION :Tableau de répartition :

13.0 Bénéfices de l'exercice .....	X	
Perte non compensé des exercices passés.....	- p	
Solde 1 .....	<b>A</b>	
- 11.0 Réserve légale .....	- 5 %	
Solde 2 .....	<b>B</b>	
- Autres réserves .....	- R	
Solde 3 .....	<b>C</b>	
Intérêts statutaires ou 1 <sup>er</sup> dividende :		
I = ( Valeurs apports x tx ) x 100 ) .....	- I	
Solde 4 .....		<b>D</b>
<b>+ Bénéfice de l'exercice antérieur reporté (12.0) .....</b>	<b>+ Y</b>	
Solde 5 .....	<b>E</b>	
- tantième s (C.adm.) 1/9 .....	- T	
- Super-dividende (actionnaire) .....	- SD	
- parts des fondateurs.....	- P.F	
- <u>taxe mobilière</u> .....	- TM	
Solde 4 (sommes a remettre aux ayants- droits).....		<b>Solde a payer</b>

Bénéfices à répartir		180.000
- réserve légale : $\frac{180.000 \times 5}{100}$		- 9.000

Solde		171.000
-------	--	---------

- intérêt statutaire : $\frac{800.000 \times 6 \times 1}{100}$	= 48.000	
--	----------	--

A : $\frac{48.000 \times 400.000}{800.000}$	= 24.000	}	
---	----------	---	--

B : $\frac{48.000 \times 300.000}{800.000}$	= 18.000		= 48.000
---	----------	--	----------

C : $\frac{48.000 \times 100.000}{800.000}$	= 6.000		
---	---------	--	--

= 123.000

- Fonds de réserve spéciale		- 60.000
-----------------------------	--	----------

- Tantième	$\frac{63.000 \times 20}{100}$	- 12.600
------------	--------------------------------	----------

- Super dividende :		= 50.400
---------------------	--	----------

A : $\frac{50.400 \times 400.000}{800.000}$	= 25.000	}	
---	----------	---	--

B : $\frac{50.400 \times 300.000}{800.000}$	= 18.900		- 50.400
---	----------	--	----------

C : $\frac{50.400 \times 100.000}{800.000}$	= 6.300		
---	---------	--	--

0

Taxes mobilières	: $\frac{\text{total dividende brut} \times 20}{100}$	
------------------	---	--

TD B : 48.000 + 50.400 = 98.400

TAXE MOBILIERE	= $\frac{98.400 \times 20}{100}$	= 19.608
----------------	----------------------------------	----------

TDN	= 98.400 - 19.680	= 78.720
-----	-------------------	----------

TDN/A	= 78.720 : 800	= 98,4
-------	----------------	--------

Soit 98 à distribuer et 0,4 à conserver.

Ainsi, résultat à conserver net (RAN) :	0,4 x 800	=	
320			
Résultat distribué net	= 98 x 800	=	78.400
A :	400 x 98	=	39.200
B :	300 x 98	=	29.400
C :	100 x 98	=	9.800
			----- 78.720

Journal :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	13.0	13.0 13.01	Bénéfices de l'exercice à bénéfices à conserver bénéfices à distribuer <i>Pour solde du crédit</i>	180.000	69.320 110.680
02	13.00	11.0 11.5 12	Bénéfices à conserver à réserve légale Autres réserves libres Report à nouveau <i>Pour solde du débité</i>	69.320	9.000 60.000 320
03	13.01	44.70 44.71 44.72 43 44.6	Bénéfices à distribuer à Associé A son compte courant Associé B son compte courant Associé D son compte courant Etat Associé-administrateur s/c.c <i>Pour solde du débité</i>	110.680	39.200 29.400 9.800 19.680 12.600

Remarques :

- Les dividendes nets sont à répartir entre les actionnaires en chiffre entier. Le reliquat est à reporter à nouveau.
- Si la libération du capital s'effectue en cours d'année, l'intérêt statutaire sera calculé au prorata temporis.
- Les titres ne bénéficiaient pas de premiers dividendes :
  - o Actions de jouissance (action de dividende) : action attribuée au porteur d'actions dont le capital a été amorti ;
  - o Parts des fondateurs : actions attribuées gratuitement à tout les souscripteurs d'action, à certains d'entre eux seulement ou même à certaines personnes qui ne participent pas au capital social mais qui ont rendu des services à la nouvelle société dans sa phase d'études. Ces actions sont sans valeurs nominales et ne représentent qu'une fraction du capital (ils ont droit seulement au super dividende ou deuxième dividende).
- Tantième et jetons de présence :
  - o Tantièmes : ils sont prélevés sur les bénéfices distribués après la clôture de l'exercice ;
  - o Jetons de présences : sont enregistrés dans les charges avant la détermination du résultat et sont versés aux administrateurs.

### 3.3. La comptabilité des opérations liées à la modification du capital.

D'une manière générale, la législation congolaise a comme principe la fixité du capital. Cependant, les sociétés commerciales jouissent d'une exception dans la mesure où elles peuvent augmenter ou diminuer le capital social en fonction de l'ampleur de l'activité exercée.

Pour procéder à la modification du capital social, les sociétés commerciales sont tenues à observer 4 conditions :

- 1) la tenue de l'Assemblée Générale extraordinaire des associés ;
- 2) le dépôt au tribunal de grande instance du projet de modification du capital social ;
- 3) publication de la modification dans le journal officiel (le moniteur) ;

4) l'inscription au nouveau registre de commerce.

### 3.3.1. Comptabilité de l'augmentation du capital social

L'augmentation du capital social peut se faire de trois manières différentes :

- soit par des nouveaux apports souscrits par les anciens ou par les nouveaux associés ;
- soit par capitalisation des réserves ou des bénéfices à conserver ;
- soit par capitalisation d'un exigible.

#### 3.3.1.1 Augmentation du capital social par des nouveaux apports

Deux cas peuvent se présenter :

1<sup>er</sup> cas : Nouveaux apports souscrits par des anciens associés

Dans ce cas, les associés ayant contribué à la constitution de la société apportent des capitaux frais à la société.

Du point de vue comptable, la situation reste identique qu'au moment de la constitution, c'est-à-dire souscription plus libération.

2<sup>ème</sup> cas : Nouveaux apports souscrits par des nouveaux associés.

Dans ce cas, il y a entré des nouveaux associés dans la société et ces derniers sont tenus à verser plus d'argent que les anciens du fait que la société existe déjà. Ce titre, on calcule la valeur intrinsèque ou valeur mathématique de chaque part sociale.

Formule :

$$V.I. = \frac{\text{fonds propres}}{\text{Nombre des parts sociales avant l'augmentation du capital}}$$

$$\text{Fonds propres} = 10.4 + 11 + 12.0 (- 12.1) + 13.00 + 14 + 18 - 47.3$$

Remarque : la différence entre la V.I. et la V.N. donne la prime d'émission « 10.5

$$10.5 \text{ prime d'émission} = (VI - VN) \times \text{nombre des parts sociales}$$

Exemple : une S.N.C. constituée par 1.000 parts de V.N., 100 décide d'augmenter son capital social par 200 nouvelles parts souscrites totalement par des nouveaux associés. La situation de cette société présente également des réserves pour 28.000 ainsi qu'un bénéfice reporté de 12.000 ; calculez la valeur intrinsèque et la prime d'émission.

Solution :

$$\begin{aligned} 10.4 \text{ capital social avant l'augmentation} &= 100 \times 1.000 \\ &= 100.000 \end{aligned}$$

10.4 après augmentation :

$$\begin{aligned} \text{a) augmentation : } 200 \text{ parts} \times 100 &= 20.000 \\ \text{b) nouveau capital social : } 100.000 + 20.000 &= 120.000 \\ \text{V.I. : } 100.000 + 28.000 + 12.000 &= 140.000 \text{ parts} \end{aligned}$$

Pour avoir une part, les nouveaux associés doivent payer 140 \$

$$\text{Montant à payer : } 200 \text{ parts} \times 140 = 28.000$$

$$\text{Prime d'émission : } 28.000 - 20.000 = 8.000$$

Ecritures au journal :

Souscription de l'augmentation du capital

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.45		As. A s/c apport en nature	28.000	
		10.4	à capital social		20.000
		10.5	prime d'émission		8.000
			<i>Décision de l'A.G. pour augmentation du capital social par 200 parts nouvelles</i>		

02	57	44.45	Caisse à As x s/c apport en numéraire <i>libération de 200 parts</i>	28.000	28.000
----	----	-------	--	--------	--------

Détermination du droit de souscription :

Le droit de souscription représente la perte que subirait un ancien actionnaire au cas où il renoncerait de souscrire à l'augmentation du capital social. Ce droit est calculé de la manière suivante :

D.S. = V.I avant augmentation du capital social – V.I. après augmentation du capital social.

### 3.3.1.2. Augmentation du capital social par capitalisation des réserves ou par bénéfices à conserver.

Lorsqu'on a l'augmentation le capital social par capitalisation des réserves ou bénéfices à conserver, on passe l'écriture suivante :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	11 13.00	10.4	Réserves Résultat à conserver à capital social <i>Capitalisation des réserves et/ou bénéfices à conserver</i>	X y	z

1) Souscription :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.45	10.4	As. A s/c apport en nature à capital social <i>souscription des apports suivant acte n°</i>	x	x

2) Libération :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	40 41 42 43 45 46.0 50 53	44.45	Fournisseurs Clients Personnel Etat Sociétés apparentées Créditeurs divers Emprunt à moins d'un an Effet à payer à Associé s/c apporteur <i>Capitalisation des exigibles</i>		

N.B. : Lorsque le nombre des parts attribuées au créancier dépasse sa créance, ce dernier doit payer la différence en espèce et vis versa.

### 3.3.2. Comptabilité des opérations de réduction du capital social.

Deux cas peuvent justifier la réduction du capital social :

- 1) le capital social est jugé trop important par rapport aux objectifs de l'entreprise ;
- 2) l'assainissement financier.

#### 4.3.2.1. Remboursement d'une partie du capital en cas de surcapitalisation.

Deux écritures comptables concernent cette opération :

1) Ecriture relative à la décision de la réduction du capital :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
----	---	---	----------	---	---

01	10.4	44.44	à capital social Associé s/c capital à rembourser		
----	------	-------	--	--	--

2) Prélèvement par les associés : :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.44	57/56	As. A s/c capital à rembourser à caisse/banque <i>souscription des apports suivant acte n° ...</i>		

### 3.3.2.2. Assainissement financier.

Il consiste à faire disparaître des pertes figurant au bilan de l'entreprise ou les moins values constatées parmi les biens actifs. Chaque assainissement financier est suivi d'une augmentation du capital pour éviter une mauvaise publicité de la société.

1<sup>er</sup> cas : Assainissement d'une perte.

a. la décision de réduction d'une perte.

N°	D	C	LIBELLES	D	C
	10.4	13.1	Capital social à perte nette <i>Réduction du capital par assainissement de la perte.</i>	x	x

b. Augmentation du capital social.

- souscription du capital
  - libération du capital
- } Cette augmentation ne sera pas toujours de la même proportion,  
elle peut être > ou < au montant de l'assainissement.

## **CHAPITRE IV : COMPTABILITE DES OPERATIONS LIEES A LA DISSOLUTION DES SOCIETES COMMERCIALES**

La dissolution d'une société est appelée Liquidation.

Liquidation d'une entreprise, c'est la dissolution suivant les statuts de la société et procéder à la vente globale du patrimoine ou la réalisation en détail de l'actif et au règlement du passif.

La dissolution intervient également lors de la fusion, de l'absorption ou de la scission.

### **4.1. COMPTABILITE DE LA LIQUIDATION**

La liquidation comprend :

- la liquidation proprement dite
- le partage entre les associés

Opérations comptables de la liquidation

#### **a) Ecritures d'avant liquidation proprement dites**

Ce sont les écritures d'inventaire en vue de dresser le bilan de liquidation conforme à l'inventaire dressé par le liquidateur.

#### **b) Ecritures de liquidation proprement dites**

Le liquidateur procède :

- à la réalisation des éléments actifs
- à l'apurement du passif exigible, en tenant compte des échéances. Lors du transfert du résultat de liquidation, la différence en bénéfices ou en perte accusée par les divers éléments de l'actif ou du passif est portée au crédit ou au débit du compte spécial appelé ou intitulé : « \* 82 Résultat brut de liquidation ou \* 83 Résultat net de liquidation H.E. ». Les dépenses faites pour la liquidation sont portées au débit du compte « 64 frais de liquidation », après la réalisation de l'actif, le paiement des dettes et le virement au compte de résultat net de liquidation des comptes des frais de liquidation, tous les comptes sont soldés sauf la caisse et la banque, le capital, résultat antérieur et résultat net de liquidation.

En cas de faillite, les éléments de l'actif sont insuffisants pour honorer les dettes. Le liquidateur doit alors exiger :

- des associés responsables indéfiniment les sommes nécessaires
- des associés qui n'ont pas encore libérés intégralement leurs apports le règlement de leur dû

Si le liquidateur ne parvient pas à honorer le passif, la société est liquidée par voie judiciaire après dépôt du bilan.

#### **c) Ecritures de Répartition (partage entre associés) :**

Avant le partage, le liquidateur dresse le bilan de l'actif net ; les écritures de partage comprennent :

- Enregistrement des sommes dues aux associés en créditant leurs comptes courants aux soldes des comptes des ressources ;
- Enregistrement du versement des sommes dues aux associés pour solde de l'actif net.

Exemple : la S.N.C. MUKENDI & Cie est constituée au capital de 250.000 \$ représentée par des parts de 100 \$ chacune entre MIKENDI, LUKUSA et BUABUA. L'assemblée décide la dissolution de la société.

Le bilan suivant a été établi pour servir de base à la liquidation :

ACTIF		PASSIF	
22.1 Immeuble	85.000	10.4 Capital social	150.000
28.1 Amortissement im.	(15.000)	11 Réserves	27.000
22.5 Matériel roulant	45.000		
28.5 Amortissement mat.	(20.000)		
30 Marchandises	40.000		
41 Clients	15.000	47.3 Charge à étaler	(17.000)
56 Banque	18.000	40 Fournisseurs	16.000
57 Caisse	<u>12.000</u>	47.0	<u>4.000</u>
<b>Total Actif</b>	<b>180.000</b>	<b>Total Passif</b>	<b>180.000</b>

Après inventaire l'immeuble est repris à 80 000 fc, les matériels roulants à 20000fc et le reste du bilan est repris pour le montant y figurant.

La liquidation est réalisée comme suit :

- L'immeuble vendu pour 115.000
- les matériels roulants pour 18.000 ;
- la marchandise pour 48 000
- les clients recouverts totalement

le passif exigible est totalement apuré

Frais de liquidation 4 000 FC

**Travail demandé** : Passer les écritures de liquidation

Solution :

BIENS ACCEPTES

<u>Actif Net</u>	<u>Avant inventaire</u>	<u>A l'inventaire</u>	<u>Résultat</u>
(22.1 – 28.1)	70.000	80.000	+ 10.000
(22.5 – 28.5)	25.000	20.000	( - 5.000)
30 marchandises	40.000	40.000	-
41 client	15.000	15.000	-
56 Banque	18.000	18.000	-
57 Caisse	12.000	12.000	-
<b>Totaux</b>	<b>180.000</b>	<b>195.000</b>	<b>+ 5.000</b>

<u>Passif exigible</u>	<u>Avant inventaire</u>	<u>A l'inventaire</u>	<u>Résultat</u>
40 Fournisseur	16.000	16.000	0
47.0 charge à p.	4.000	4.000	0
<b>Total</b>	<b>20.000</b>	<b>20.000</b>	<b>0</b>

3) Écritures de redressement et de régulation

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	28.1	78	Amortissement immeuble à reprise amort. <i>Redressement par reprise</i>	10.000	10.000
02	68	28.5	Dotation aux amortissements à amortissement mat. roulant <i>augmentation amortissement</i>	5.000	5.000

Écritures de réalisation des éléments actifs et d'apurement des éléments du passif

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	28.1	84	Amortissement immeuble à résultat sur cession. <i>Pour solde du débité</i>	5.000	5.000
02	84	22.1	Résultat sur cession à Immeuble <i>Pour solde du crédite</i>	85.000	85.000
08	57	84.	caisse à résultat sur cession <i>Transfert du matériel roulant à la nouvelle société</i>	115.000	115.000
09	28.1	84	Amortissement immeuble à résultat sur cession. <i>Pour solde du débité</i>	20.000	20.000
10	84	22.5	Résultat sur cession à Mat roulant <i>Pour solde du crédite</i>	40.000	40.000
11	57	84	caisse à résultat sur cession <i>Pour solde du débité</i>	15.000	15.000

12	85.1	84.1	Résultat net de liquidation à résultat sur cession <i>Pour solde du crédité</i>	5.000	5.000
13	84.0	85.0	Résultat sur cession à résultat net de liquidation <i>Pour solde du débité</i>	35.000	35.000
14	*60	30	Stock vendu <i>A marchandise</i>	40.000	40.000
15	57	*70	Caisse à Ventes <i>ventes</i>	48.000	48.000
16	57	41	Caisse à clients	15.000	<u>15.000</u>
17	40 47.0	57	fournisseur charge a payer à caisse	16000 4000	20.000
18	*64	57	Charge et pertes diverses à caisse	4000	4000

: Ecritures de détermination du Résultat

	*82	*60 *64	Résultat brut de liquid h.E A stock vendu Charge et P D Pour solde des crédites	40000	40000 4000
	*70	*82	Ventes H.E. Résultat brut de liquid	48 000	48 000
	*82.1	*83.1	Résultat brut de liquid A Résultat net de liquid	4 000	4 000
	*78	*83	Reprise sur Amort. A résultat net de liquid HE	10 000	10 000
	*83	85.0	Résultat net de liquid. HE A résultat avant impôt	14 000	14 000
	*85	87 86	RESULTAT avant impôt Résultat à affecter Impôt	42 000	25200 16800
	87	13	Résultat à affecter A résultat	25200	25200
	86	43	IMPOT A Etat	16800	16800

Bilan final MUKENDI et Cie

56Banque	18000	10.4MUKENDIs/ccapital	100 000
57caisse	184000	10.4 LUKUSAs/c capital	40 000
		10.4 BUABUA s/c capital	10 000
		11 réserve	27 000
		13.0 Résultat	25 200
		47.3 charge a étaler	-17 000
		43 Etat	16 800
	202000		202000

Ecritures de répartition et de paiement

10.4		MUKENDI s/c capital	100000	
10.4		LUKUSA s/c cap	40000	
10.4		BUABUA s/c cap	10000	
11		Reserve	27000	
13.0		résultat	25200	
	44.7.0	a ass mukendi s/c courant		123467
	44.7.1	ass lukusa s/c courant		49387
	44.7.2	ass BUABUA s/c courant		12346
	47.3	charge a etaler		17000
		<pour solde des débités>		
	44.7.0	Ass MUKENDI s/c courant	123467	
	44.7.1	Ass LUKUSA s/c courant	49387	
	44.7.2	Ass BUABUA s/c courant	12346	
	43	Etat	16800	
	56	A banque		18000
	57	Caisse		184000
		< pour solde de tous comptes>		

## 4.2. Comptabilité des opérations de fusion et absorption des sociétés commerciales

### A) Généralités :

Deux ou plusieurs sociétés peuvent réunir leurs patrimoines en un seul pour des raisons suivantes :

- Posséder des capitaux plus considérables et des moyens techniques plus importants ;
- Empêcher une société de tomber en faillite dans un avenir proche ;
- Pour dominer le marché.

### B) Fusion par absorption :

Il y a absorption lorsqu'une ou plusieurs sociétés dites absorbées transfèrent l'ensemble de leurs actifs à une société existante appelée « société absorbante, cela entraîne :

- Les sociétés absorbées sont dissoutes ;
- La société absorbante procède à l'augmentation du capital.

### C) Procédure à suivre :

#### a) Chez la société absorbante :

Elle procède à une augmentation du capital en tenant compte à la fois :

- De l'actif net apporté ;
- Valeurs intrinsèques de ses propres parts ou actions pour pouvoir déterminer le nombre des parts ou actions à créer afin de maintenir l'égalité entre les nouveaux associés et les anciens.

Le nombre des parts à la valeur nominale détermine l'augmentation du capital.

La différence obtenue entre la valeur nominale et la valeur intrinsèque constitue une prime d'émission. On constatera donc les écritures de l'augmentation du capital et de la prime d'émission ainsi que des écritures de la réalisation des apports.

#### b) Chez la société absorbée :

- Travail d'ajustement des comptes retenus de commun accord pour la fusion.
- Transfert des éléments actifs et passifs à la société absorbante en ouvrant le compte spécial « 46.8 Société absorbante ».
- Solde du compte 46.8 société absorbante pour les parts obtenues et si le montant du nombre des parts ne correspond pas exactement au solde du compte, dégager une soulte (reliquat) pour la différence.
- Partage des ressources propres entre les associés sur leurs comptes courants.
- Solde des comptes courants par l'attribution des parts (compte 25 titres de participation).

### Exercices :

Au 31 mars 1990, le S.p.r.l. MUBENGA & Cie (Société à absorber) a conclu un contrat de fusion avec la S.p.r.l. BULABA & Cie.

BILAN S.P.R.L. MUBENGA & Cie.

ACTIF		PASSIF	
22.1 Immeuble	180.000	10.4 Capital social	400.000
28.1 Amort. 40.000	140.000	11.0 Réserve légale	90.000
22.5 Matériel roulant	350.000	13 Résultat net	70.000
30 Marchandises	5.000	40 Fournisseurs	70.000
57 Caisse	80.300	46 Créiteurs divers	30.000
<b>Total</b>	<b>660.480</b>	<b>Total</b>	<b>660.480</b>

- Valeur nominale : 400
- La répartition des parts est la suivante : MUBENGA 4/8, LUMNADE : 3/8 ; ELESE : 1/8

BILAN S.p.r.l. BULABA & Cie (société absorbante).

ACTIF		PASSIF	
22.1 Immeuble	400.000	10.4 Capital social	500.000
28.1 Amort.	(150.000)	11.0 Réserve légale	140.000
30 Marchandises	300.000	13 Résultat net	60.000
41 Client	150.000	53 Effet à payer	50.000
57 Caisse	50.300		
<b>Total</b>	<b>750.000</b>	<b>Total</b>	<b>750.000</b>

- V.N. : 500
- Le bilan de la S.p.r.l. MUBENGA & Cie est accepté tel quel par la Société absorbante. L'augmentation du capital de la S.p.r.l. MUBENGA & Cie est faite à la valeur de 500. Le nombre des parts à remettre à la S.p.r.l. MUBENGA & Cie est déterminée à l'unité près par défaut, le solde étant versé en espèce par la société absorbante.

A) Travail comptable chez la société absorbante.

1) Détermination de la valeur des parts de la société absorbante :

a) Actif net de la société absorbante :

$$\text{Actif net ancien} = \text{total actif} - \text{passif exigible (méthode soustractive)}$$

$$\Rightarrow 750.000 - 50.000 = 700.000$$

b) Valeur intrinsèque d'une part de la société absorbante :

$$V.I = \frac{\text{Actif net}}{\text{Nombre des parts}} \Rightarrow \frac{700.000}{1.000} = 700$$

2) Détermination du nombre des parts à créer et à remettre à la société absorbée :

a) Actif net de la société absorbée :

$$A.N = \text{Actif} - \text{Passif exigible} \Rightarrow 660.480 - 100.000 = 560.480$$

b) Parts à créer =  $\frac{A.N \text{ Société à absorber}}{\text{Val. Intrins. (Sté absorbante)}}$

$$\Rightarrow \frac{560.480}{700} = 800,68 \text{ parts, soit } 800 \text{ parts par défaut}$$

c) Valeur des parts remises à la société absorbée :

$$\Rightarrow \text{Nombre des parts à créer} \times \text{Valeur Intrinsèque}$$

$$\Rightarrow 800 \times 700 = 560.000$$

d) Solte = Actif net (société absorbée) – Valeur des parts remises à la société absorbée.

$$\Rightarrow 560.480 - 560.000 = 480.$$

3) Détermination de l'augmentation du capital et de la prime d'émission par la société absorbante :

a) Augmentation du capital :

$$\begin{aligned} \text{L'augmentation du capital} &= \text{nombre des parts à créer} \times \text{V.N (société absorbante)} : \\ \Rightarrow 800 \times 500 &= 4.000.000 \end{aligned}$$

b) Prime d'émission :

$$\text{P.E (V.I - V.N)} \times \text{Nombre des parts à créer} \Rightarrow (700-500) \times 800 = 160.000$$

c) Comptabilisation :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.45	10.4 10.5	Associé s/c apport en numéraire Capital social à prime d'émission <i>Augmentation du capital social</i>	560.000	400.000 100.000
02	22.1 22.5 30 57	28.1 28.5 44.45 44.70	Immeuble Matériel roulant Marchandises Caisse à amortissement immeuble Amortissement matériel roulant A Associé s/c apport en numéraire Associé s/c compte courant <i>Libération des apports pour augmentation du capital</i>	180.000 350.000 170.000 80.300	40.000 80.000 70.000 30.000 560.000

b) Travail comptable de la société absorbée :

1) Transfert actif :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	46.8	22.1 22.5 30 57	Associé s/c apport en numéraire Immeuble Matériel roulant Marchandises Caisse <i>Transfert de l'actif</i>	780.300	180.000 350.000 170.000 80.300

2) Transfert du passif exigible :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	28.1 28.5 46 40	46.8	Amortissement immeuble Amortissement matériel roulant Créditeurs divers Fournisseur à société absorbante <i>transfert du passif exigible</i>	40.000 80.000 30.000 70.000	220.000

1) Réception du titre et de la soulte

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	25 57	46.8	Titre et participation Caisse à société absorbante <i>« Réception titre et soulte »</i>	560.000 480	560.480

4) Partage des ressources internes :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	10.4		Capital social	400.000	
	11.0		Réserve légale	90.000	
	13		Résultat net	70.000	
		44.70	A associé MUBENGA s/c courant		280.240
		44.71	Associé LUMANDE s/c courant		210.180
		44.72	Associé ELESE s/c courant		70.060
			<i>Partage des ressources entre associés de la « S.p.r.l. MABIALA &amp; Cie »</i>		

## 5) Répartition soultte respective

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.70		Associé MUBENGA s/c courant	280.240	
	44.71		Associé LUMANDE s/c courant	210.180	
	44.72		Associé ELESE s/c courant	70.060	
		25	à titres		560.000
		57	Caisse		480
			<i>« Répartition respective de soultte »</i>		

## 4.3. Fusion avec constitution d'une nouvelle société.

La fusion se réalise par la création d'une nouvelle société qui reprend les patrimoines des sociétés dissoutes.

A) Opération comptable de fusion

## a) Dissolution des sociétés fusionnées :

- 1) Travail préparatoire de la fusion : redressement et régularisation en fonction des valeurs acceptées de commun accord pour la fusion ;
- 2) Transmission des valeurs actives et passives à la nouvelle société en débitant le compte « 46.8 Nouvelle société » pour le solde des éléments actifs et passifs.

N.B. : si certains éléments ne sont pas repris pour leurs valeurs indiquées au bilan, le plus ou le moins value sont enregistrées lors de l'écriture d'apport de la société fusionnée dans le compte de gestion :

- 64 charges et pertes diverses
  - 74 produits et profits divers
  - 82.0 Résultat brut Hors Exploitation de fusion
  - 83.1 Résultat net de fusion Hors Exploitation.
- 3) Le compte 46.8 Nouvelle société sera soldé par la prise des parts attribuées par celle-ci (nouvelle société) par le débit du compte 25 titres et valeurs engagées à plus d'un an.
  - 4) Partage des ressources entre les associés : les ressources sont soldées entre associés de la société fusionnée par le crédit de leurs comptes courants.

## b) Constitution de la nouvelle société :

Elle enregistre dans l'article de constitution les apports acceptés des sociétés fusionnées pour fixer le capital.

Exercice

La S.p.r.l. LUMANDE et la S.p.r.l. ELESE décident de fusionner pour créer la S.p.r.l. LUSE au capital de 714.000 divisé en 1.428 parts de 500 \$. Les bilans de deux sociétés servant de base de la répartition se présentent comme suit :

S.p.r.l. LUMANDE

ACTIF		PASSIF	
22.1 Immeuble	200.000	10.40 LUMANDE s/c cap.	200.000
22.5 Matériel roulant	80.000	10.41 LUVWEZO s/c cap.	120.000
41 Client	170.000	10.42 MUBIALA s/c cap.	80.000
56 Banque	60.000	13 Résultat net	10.000

	40 Fournisseurs	50.000
	46 Créataires divers	30.000
	53 Effet à payer	20.000
Total	510.000	Total : 510.000

S.p.r.l. ELESE

ACTIF			PASSIF		
21 Terrain	200.000		10.4 Elese s/c capital	150.000	
22.5 Matériel roulant	130.000		10.4 Kamangu s/c capital	100.000	
41 Client	90.000		10.4 Vangu s/c capital	50.000	
56 Banque	50.000		11.0 Réserve légale	30.000	
			40 Fournisseur	120.000	
			47 Charge à payer	30.000	
			53 Effet à payer	40.000	
Total	520.000		Total :	520.000	

La nouvelle société « LUSE » prend en charge tout l'actif et tout le passif exigible compte tenu de l'ajustement des comptes clients qui subissent une dépréciation de 10 % pour les deux sociétés, LUSE attribue aux anciennes sociétés respectivement 786 et 642 parts.

SOLUTION :

A) Ecritures comptables de liquidation des sociétés fusionnées :

S.p.r.l. LUMANDE

1) Transfert des éléments d'actif

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	46.8 * 64		Nouvelle société	493.000	
			Charges et pertes diverses	17.000	
		22.1	A immeuble		200.000
		22.6	Matériel roulant		80.000
		41	Client		170.000
		56	Banque		60.000
			<i>Cession actif à la société LUSE dépréciation 10 % sur client</i>		

2) Transfert des éléments du passif exigible

N°	D	C	LIBELLES	D	C
02	40		Fournisseur	50.000	
	46		Créditeurs divers	30.000	
	53		Effet à payer	20.000	
		46.8	A nouvelle société		100.000
			<i>Cession du passif exigible à LUSE</i>		

3) Transfert résultat :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
03	* 82.2		Résultat brut de fusion H.E.	17.000	
		* 64	A charges et pertes diverses		17.000
			<i>Pour solde du crédit</i>		

S.p.r.l. ELESE

1) Apport des éléments d'actif :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	46.8 * 64		Nouvelle société	511.000	
			Charges et pertes diverses	9.000	
		20.0	A immeuble		210.000
		22.5	Matériel roulant		130.000
		41	Client		90.000
		56	Banque		85.000
		57	Caisse		5.000
			<i>Cession actif à la société LUSE dépréciation 10 % sur client</i>		

2) Transfert du résultat :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
02	* 82.2		Résultat brut de fusion H.E.	9.000	
		* 64	Charges et pertes diverses		9.000
			<i>Cession actif à la société LUSE dépréciation 10 % sur client</i>		
03	* 83.2		Résultat net de fusion H.E.	9.000	
		* 82.2	A résultat brut de fusion H.E.		9.000
			<i>Pour solde du crédit</i>		

3) Transfert des éléments du passif exigible

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	40		Fournisseurs	493.000	
	47.0		Charge à payer	17.000	
	53		Effet à payer		200.000
		46.8	A nouvelle société		80.000
			<i>Cession du passif exigible à la société LUSE</i>		170.000
					60.000

B) Remise des parts par la S.p.r.l. LUSE

1) S.p.r.l. LUMANDE

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	25		Titre	393.000	
		46.8	A nouvelle société		393.000
			<i>Remise de 786 parts de 500</i>		

1) S.p.r.l. ELESE

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	25		Titre	391.000	
		46.8	A nouvelle société		391.000
			<i>Remise de 642 parts de 500</i>		

C) Partage des ressources entre les associés

1) S.p.r.l. LUMANDE

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	10.40		Lumande s/c capital	200.000	
	10.41		Lumande s/c capital	120.000	
	10.42		Mubiala s/c capital	80.000	
	13.0		Résultat	10.000	
		*83	A résultat net de fusion H.E.		17.000
		44.70	Associé Lumande s/c courant		196.000
		44.71	Associé Luvwenzo s/c courant		117.000
		44.72	Associé Mubiala s/c courant		78.600
			<i>Partage proportionnel 1/2, 3/10, 2/10 de 393.000</i>		

1) S.p.r.l. ELESE

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	10.40		Elese s/c capital	150.000	
	10.41		Kamangu s/c capital	100.000	
	10.42		Vangu s/c capital	50.000	
	11.0		Réserve légale	30.000	
		*83.2	A résultat net de fusion H.E.		9.000
		44.70	Elese son compte courant		160.000
		44.71	Kamangu son compte courant		53.500
		44.72	Vangu son compte courant		107.000

B) Ecriture comptable de la constitution de la nouvelle société

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.45.0		Associé S.p.r.l. Lumande s/c apport	393.000	
	44.45.1		Associé S.p.r.l. Elese s/c apport	321.000	
		10.4	Capital social		714.000
02	21		Terrain	210.000	
	22.1		Immeuble	200.000	
	22.5		Matériel roulant	130.000	
	22.6		Matériel du bureau	80.000	
	41		Client	260.000	
	56		Banque	145.000	
	57		Caisse	5.000	
		40	A fournisseurs		170.000
		46	Créditeurs divers		30.000
		47.0	Charge à payer		30.000
		53	Effet à payer		60.000
		48.1	Provision client douteux		26.000
		44.45.0	Associé Sprl Lumande s/c apport		393.000
		44.45.1	Associé Sprl Luse s/c apport		321.000
			<i>Libération des apports</i>		

## **CHAPITRE V : COMPTABILITE DES OPERATIONS SPECIFIQUES DES SOCIETES PAR ACTIONS A RESPONSABILITES LIMITEES.**

### **5.1. GENERALITES.**

#### A. Définition :

La société anonyme est celle dans laquelle les associés n'engagent qu'une mise déterminée. Il en résulte que dans une société anonyme :

- Il n'y a pas d'associés solidairement et indéfiniment responsables ;
- Le capital social est la seule garantie des créanciers de la société.

#### B. Caractéristiques :

- La Sarl est une société anonyme, c'est-à-dire sans nom et n'a pas de raison sociale. Elle est qualifiée par une dénomination particulière ou par la désignation de l'objet de l'entreprise précédée ou suivie immédiatement du mot « Sarl ».
- Elle exige au minimum sept associés pour sa création (personnes physiques ou morales).
- Les associés ne sont tenus que jusqu'à concurrence de leurs apports et leurs risques sont limités au montant de leurs mises, c'est-à-dire aux actions qu'ils ont souscrites.
- Les droits des associés sont représentés par des titres négociables appelés « actions » avec ou sans mention de la valeur.
- Les associés d'une SARL se nomment « actionnaires ».
- L'action au porteur se transmet par une simple remise du titre.
- L'action nominative est souscrite sur un registre de la société.
- Le capital doit être intégralement souscrit au moment de la création.
- Chaque action représentant un apport en nature doit être intégralement libérée au moment de la souscription.
- Chaque action en numéraire doit être d'au moins 1/5 à la souscription.
- L'apport en industrie n'est pas admis.
- Dans la SARL, on distingue les organes suivants :
  - 1) L'Assemblée Générale extraordinaire s'occupe de la modification des statuts de la société, du capital, de l'objet social, etc...
  - 2) Le Conseil d'Administration : c'est un organe collégial groupant les Administrateurs, c'est-à-dire les actionnaires chargés de diriger et de représenter la société. Il est dirigé par un Président Délégué Général sous la surveillance des commissaires aux comptes.

### **5.2. ECRITURES COMPTABLES SUR LA CONSTITUTION DE LA SARL.**

Deux cas se présentent :

#### A. Capital intégralement libéré à la constitution

a) Capital libéré exclusivement en numéraire :

Ecritures comptables :

- Souscription :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
----	---	---	----------	---	---

01	44.45.0	10.4	Actionnaires L/c apport en numéraire A capital social <i>Souscription des apports</i>	x	x
----	---------	------	---	---	---

- Libération :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	56/57	44.45	Banque/caisse A actionnaires L/c apport en numéraire <i>Libérations des apports</i>	x	x

b) Capital libéré en numéraire et en nature

- Souscription :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.45.0 44.45.00	10.4	Actionnaires L/c apport en numéraire Actionnaires L/c apport en nature A capital social <i>Souscription des apports</i>	z	z

- Libération :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01		44.45.0 44.45.00	Compte actif Actionnaires L/c apport en numéraire Actionnaires L/c apport en nature <i>Libération des apports</i>	y	y

Exemple :

B. Capital partiellement libéré à la constitution (libération échelonnée du capital) :

On trouve aussi deux comptes au passif :

- 10.40 capital appelé ;
- 10.41 capital non appelé.

Le compte 10.40 capital appelé constate la partie du capital effectivement mise à la disposition de la société (apport en nature, en entier majoré d'une fraction de libération en numéraire).

Le compte 10.41 capital non appelé indique dans son solde la partie de souscription en numéraire non encore libérée. En outre, il est créé un autre compte de passage de valeur active réalisable qui indique dans son solde les dettes des actionnaires n'ayant pas complètement libéré leurs mises souscrites en numéraires. C est le compte : <<**44.41 actionnaire s/c capital non appelé**>>.

a) Libération à la constitution d'une fraction du capital :

Exemple :

Une SARL au capital de 500.000 \$ divisé en actions de valeur nominale 100 \$ exige la libération immédiate de 1/5 soit au minimum légal à la constitution par versement en banque.

Actionnaires	Nombre d'actions	Valeur nominale	Valeur	Espèces	Nature	N° compte	Capital appelé	Capital non appelé
	500	100	500.000	500.000 100.000 400.000	-	56 44.41	100.000	400.000

b) Souscription :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.45.0	10.40 10.41	Actionnaires l/c apport en numéraire Capital appelé Capital non appelé <i>Souscription des apports</i>	500.000	100.000 400.000
02	44.41 56	44.45.0	Actionnaires l/c capital non appelé Banque A actionnaire l/c apport en numéraire <i>Libération de 1/5 du capital social</i>	400.000 100.000	500.000

B. Libération ultérieure par appel des fonds.

La société, ayant besoin des liquidités va lancer un appel des fonds auprès des actionnaires pour les inciter à verser les sommes restant dues afin qu'ils effectuent un ou plusieurs versements successifs.

Exemple :

- VANGO : 4.000 actions dont 50 % en matériel, 50 % en numéraires ;
- MUTEBA : 3.000 actions dont 40 % en marchandises, 60 % en numéraires ;
- SABO : 2.000 actions dont 50 % mobilier, 50 % numéraires ;
- Divers : 1.000 actions 100 % en numéraires.

V.N: 200 \$

Libération exigée 2/5, le 20/5/2000 ;

Appel des fonds 1/5, le 30/9/200.

Actionnaires	Nombre d'actions	V.N.	Valeur	Espèces	Nature	N° compte	Capital appelé	Capital non appelé
VANGU	4.000	200	800.000	400.000 2/5 : 160.000 3/5 : 240.000	400.000 - - -	22.5 57 44.41	400.000 160.000 -	- - 240.000
MUTEBA	3.000	200	600.000	360.000 2/5 : 144.000 3/5 : 216.000	240.000 - - -	30 57 44.41	240.000 144.000 -	- - 216.000
SABU	2.000	200	400.000	200.000 2/5 : 80.000 3/5 : 120.000	200.000 - - -	30 57 44.41	200.000 80.000 -	- - 120.000
DIVERS	1.000	200	200.000	200.000 2/5 : 80.000 3/5 : 120.000	- - - -	- 57 44.41	- 80.000 -	- - 120.000
TOTAL	10.000	200	2.000.000	1.160.000	840.000	-	1.304.000	696.000

Journal :

N°	D	C	LIBELLES	D	C	
01	44.45.0		Vangu act. s/c apport en nature	400.000		
	44.45.00		Vangu act. s/c apport en numéraire	400.000		
	44.45.1		Muteba act. s/c apport en numéraire	360.000		
	44.45.11		Muteba act. s/c apport en nature	240.000		
	44.45.2		Sabu act. s/c apport en numéraire	200.000		
	44.45.22		Sabu act. s/c apport en nature	200.000		
	44.45.3		Divers L/c apport en numéraire	2.000.000		
		10.40	A Capital appelé		1.304.000	
		10.41	Capital non appelé		696.000	
				<i>Souscription des apports</i>		
02	22.5		Matériel roulant	400.000		
	22.6		Matériel de bureau	200.000		
	30		Marchandises	240.000		
	57		Caisse	464.000		
	44.41.0		Vangu s/c capital non appelé	240.000		
	44.41.1		Muteba s/c capital non appelé	216.000		
	44.41.2		Sabu s/c capital non appelé	120.000		
	44.41.3		Divers l/c capital non appelé	120.000		
		44.45.0	A Vangu s/c apport en numéraire		400.000	
		44.45.00	Vangu s/c apport en nature		400.000	
		44.45.1	Muteba s/c apport en numéraire		360.000	
		44.45.11	Muteba s/c apport en nature		240.000	
		44.45.2	Sabu s/c apport en numéraire		200.000	
		44.45.22	Sabu s/c apport en nature		200.000	
		44.45.3	Divers l/c apport en numéraire		200.000	
				<i>Libération des apports</i>		
	N°	D	C	LIBELLES	D	C
03	44.42.0		Vangu act. s/c restant du	80.000		
	44.42.1		Muteba act. s/c restant du	72.000		
	44.42.2		Sabu act. s/c restant du	40.000		
	44.42.3		Divers L/c restant du	40.000		
		44.41.0	A Vangu s/c capital non appelé		80.000	
		44.41.1	Muteba s/c capital non appelé		72.000	
		44.41.2	Sabu s/c capital non appelé		40.000	
		44.41.3	Divers s/c capital non appelé		40.000	
			<i>Diminution des dettes</i>			
04	57		Caisse	232.000		
		44.42.0	A Vangu s/c restant du		80.000	
		44.42.1	Muteba s/c restant du		72.000	
		44.42.2	Sabu s/c restant du		40.000	
		44.42.3	Divers s/c restant du		40.000	
			<i>Versement par caisse</i>			

c) Versement anticipatif.

Il arrive souvent que certains actionnaires préfèrent se libérer soit de la totalité de la souscription, soit d'une fraction supérieure à celle exigée par le conseil d'administration ou par les statuts de leurs souscriptions en numéraires ou en espèces.

Comme il y a anticipation dans le versement par rapport à la fraction appelée, on parle des versements anticipés.

La comptabilité doit enregistrer ces versements anticipés dans un compte de passif « 44.411 actionnaire son compte versement anticipé ». Ce compte du passif exprime les dettes de la société envers les actionnaires qui ont libéré une fraction supérieure à celle exigée de leurs souscriptions. Ce compte sera débité lors de la libération des appels des fonds ultérieurs par le crédit du compte « 44.42 actionnaire son compte restant du sur capital appelé ».

Si le montant appelé est supérieur au montant de versement anticipé, ce dernier compte sera soldé et les actionnaires verseront le solde en espèces. Dans le cas contraire, le solde reste créditeur à l'avantage de l'actionnaire.

Il convient de noter que les versements anticipés sont productifs des intérêts jusqu'au moment de l'appel des fonds pour la fraction appelé.

Exemple 1 :

Le 01/05/1990 une SARL est constituée par la souscription de 1.600 actions de valeur nominale de 500 \$. L'actionnaire LONDA souscrit pour 300.000 et les divers actionnaires souscrivent pour le reste.

Le 01/07/1990, la société fait un appel des fonds de 1/5, l'intérêt accordé est de 18 %.

Actionnaires	Nombre d'actions	V.N.	Valeur	Espèces	Nature	N° compte	Capital appelé	Capital non appelé	Vers. Anticipatif
LONDA	600	500	300.000	300.000 1/5 : 60.000 4/5 : 240.000 4/5 : 240.000	-	- 57 44.421 44.411	- 60.000 - -	- - 240.000 -	- - - 240.000
DIVERS	1.000	500	500.000	500.000 1/5: 100.000 4/5 : 400.000	-	- 57 44.41	- 100.00 0 -	- - 400.000 -	- - - -
TOTAL	1.600	500	800.000	800.000	-	-	160.00 0	600.000	240.000

Journalisation :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.450 44.451	10.40 10.41	Londa s/c apport en numéraire Divers s/c apport en numéraire A Capital appelé Capital non appelé <i>Souscription</i>	300.000 500.000	160.000 640.000
02	57 44.410	44.450 44.451	Caisse Londa s/c capital non appelé A Londa s/c apport en numéraire Londa s/c versement anticipatif	300.000 240.000	300.000 240.000
03	57 44.4100	44.451	Caisse A divers L/c apport en numéraire	100.000 400.000	500.000
04	10.41	10.40	Capital non appelé A capital appelé <i>Décision d'appel des fonds</i>	160.000	160.000
05	44.420 44.421	44.4100 44.4101	Londa S/C Restant Du Divers L/C Restant Du A Londa S/C Capital Non Appelé Divers l/c capital non appelé	60.000 100.000	60.000 100.000
06	57 44.411	44.420 44.421	Caisse Londa s/c versement anticipatif A Londa s/c restant du Divers l/c restant du	100.000 60.000	60.000 100.000
07	67	44.7	Intérêt payé A Londa son compte courant <i>Constatation des intérêts</i>	1.800	1.800

Exemple 2 :

Le 01/02/1993, une SARL est constituée au capital de 8.000.000 \$, valeur nominale 1.000, libération exigée 2/5.

- L'actionnaire A souscrit 2.500 actions, il apporte des marchandises estimées à 60 % et le reste en espèce qu'il libère totalement.
- Actionnaire B s'engage pour 3.500 actions en apportant un mobilier pour 2.000 actions et le reste en espèce qu'il libère de 4/5.
- Divers souscrivent le reste en numéraire en effectuant un versement en caisse :

Le 01/06/1993, la société lance un appel des fonds de 1/5 ;

Le 01/09/1993, deuxième appel des fonds de 2/5.

Taux d'intérêt : 15 %.

Action - naires	Nombre d'actions	V.N.	Valeur	Espèces	Nature	N° compte	Capital appelé	Capital non appelé	Vers. Anticipatif
A	2.500	1.000	2.500.000	1.000000 2/5 : 400000 3/5 : 600000 3/5 : 60000	1500000 - - -	30 57 44.41 44.41 1	150000 0 60.000 -	- - 600000 -	- - - 600000
B	3.500	1.000	3.500.000	1.500.000 2/5: 600.000 3/5 : 900.000 2/5 / 600.000	2.000000 0 - -	22.6 57 44.41 44.41 1	200000 0 600000 -	- - 900.00 0	- - - 600.000
C	1.000	2.000	2.000.000	2.000.000 2/5 : 800.000 3/5 : 1.200000		57 44.41	800.000 -	- - 120000 0	- - - -
TOTAL	8.000	1.000	8.000.000	4.500.000	3.500.000	- 0	530000 0	270000 0	1200000

Journalisation :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.450 44.4500 44.451 44.4511 44.452	10.40 10.41	Act. A s/c apport en numéraire Act. A s/c apport en nature Act. B s/c apport en numéraire Act. B s/c apport en nature Act. D l/c apport en numéraire A Capital appelé Capital non appelé <i>Souscription des apports</i>	1.000.000 1.500.000 1.500.000 2.000.000 2.000.000	5.300.000 2.700.000
02	30 57 44.41	44.450 44.4500 44.411	Marchandises Caisse Act. A s/c apport non appelé Act. A s/c apport en numéraire Act. A s/c apport en nature Act. A s/c versement anticipé <i>Libération des apports de A</i>	1.500.000 1.000.000 600.000	1.000.000 1.500.000 600.000
03	22.6 57 44.41	44.451 44.4511 44.411	Mobilier du bureau Caisse Act. B s/c capital non appelé À Act. B s/c apport en numéraire Act. B s/c apport en nature Act. B s/c versement anticipé <i>Libération des apports de B</i>	2.000.000 1.200.000 900.000	1.500.000 2.000.000 600.000
04	57 44.41	44.452	Caisse Act. D l/c capital non appelé Act. D l/c apport en numéraire <i>Libération des apports de D</i>	800.000 1.200.000	2.000.000

Le 01/06/2000 : appel des fonds :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	10.41	10.40	Capital non appelé A capital appelé <i>Appel des fonds</i>	900.000	900.000
02	44.420 44.421 44.422	44.410 44.411 44.412	Act. A s/c restant du sur cap. ap. Act. B s/c restant du sur cap ap Act. C s/c restant du sur cap ap Act. A s/c capital non appelé Act. B s/c capital non appelé Act. D l/c capital non appelé <i>Décision d'appel des fonds</i>	200.000 300.000 400.000	200.000 300.000 400.000
03	44.4110 44.4111 57	44.420 44.421 44.422	Act. A s/c versement anticipatif Act. B s/c versement anticipatif Caisse À Act. A s/c restant du sur cap appelé Act. B s/c restant du sur capital appelé Act. D s/c restant du sur capital appelé <i>Libération de l'appel des fonds</i>	200.000 300.000 400.000	200.000 300.000 400.000
04	67	44.70 44.71	Intérêt payé Act. A son compte courant Act. B son compte courant <i>Constatation des intérêts sur versements anticipatifs</i>	250.000	10.000 15.000

Le 01/09/2000 : deuxième appel des fonds :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	10.41	10.40	Capital non appelé A capital appelé <i>Appel des fonds</i>	1.800.000	1.800.000
02	44.4110 44.4111 57	44.420 44.421 44.422	Act. A versement anticipatif Act. B versement anticipatif Caisse A Act. A s/c restant du sur capital Act. B s/c restant du sur capital Act. D s/c restant du sur capital <i>Libération du 2<sup>ème</sup> appel des fonds</i>	400.000 300.000 1.1000	400.000 600.000 800.000
03	67	44.70 44.71	Intérêt payé Act. A son compte courant Act. B son compte courant <i>Constatation des intérêts sur versements anticipatifs</i>	61.250	35.000 26.250

d) Actionnaire défaillant :

C'est un souscripteur d'action non entièrement libérées qui ne remplit pas ses engagements lors d'un appel des fonds.

Après une mise en demeure d'un mois, restée sans effet, il est redevable d'un intérêt de retard. On procédera à la vente sur duplicata un nombre d'actions égal à la valeur qui aurait déjà du être libérée.

Les actions sur duplicata seront vendues au cours du jour et le frais sont à charge du défaillant.

L'actionnaire défaillant obtient le solde de prix de vente sur les dus. Le compte capital non appelé est transféré au nom du nouvel acquéreur.

- Ecritures comptables :

1) Constater la défaillance :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.47	44.42	Actionnaire défaillant x A Act. X s/c restant du sur capital appelé	z	z

2) Calculer les intérêts moratoires et charger l'actionnaire défaillant :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.47	* 77	Actionnaire défaillant x A intérêt reçu	z	z

3) Vendre les actions en bourse :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	56	44.47	Banque Actionnaire défaillant x	z	z

4) Constater la défaillance :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	63	56	Autres services consommés A banque	z	z

5) Récupérer les frais de vente :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.47	73.4	Actionnaire défaillant x A charge à récupérer	z	z

6) Etablir le compte « actionnaire défaillant pour dégager son solde :

- Solde créditeur :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.47	56	Actionnaire défaillant x Banque	z	z

- Solde débiteur :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	56	44.47	Banque Actionnaire défaillant x	z	z

7) Remplacer l'ancien actionnaire par le nouvel actionnaire :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.41.1	44.41.1	Nouvel actionnaire s/c capital non appelé A ancien actionnaire s/c capital appelé	z	z

--	--	--	--	--	--

Exemple :

Le 01/05 une SARL est constituée au capital de 800.000 divisé en action de VN 100.

Le 02/05 libération légale mais MAKa souscripteur de 2.000 actions libère les 2/5.

Le 01/06 appel des fonds 3/5

Le 01/07 la libération est effective mais MAKa n'a pas répondu.

Le 01/08 un intérêt de retard lui est compté : taux 6 %. Les actions sont vendues sur duplicata à MOTINDO à 72 \$ par action.

Frais de vente 1,60 \$ par action.

Solution :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	44.450	10.40 10.41	Act. l/c apport en numéraire Capital appelé Capital non appelé <i>Souscription 800.000 actions de VN 100</i>	800.000	160.000 640.000
02	56 44.41	44.450 44.411	Banque Act. Capital non appelé A Act. s/c apport en numéraire Act. MAKa s/c versement anticipatif <i>Libération légale de 1/5 de 200.000</i>	200.000 640.000	800.000 40.000
03	44.42	44.41	Act. s/c restant du sur cap. appelé A act. s/c capital non appelé <i>Appel des fonds de 3/5 sur 800.000</i>	480.000	480.000
04	10.41	10.40	Capital non appelé A Capital appelé <i>Décision d'appel des fonds 3/5 sur 800.000</i>	480.000	480.000
05	56 44.411	44.42	Banque Act. s/c versement anticipé A Act. s/c capital restant du <i>Libération mais MAKa ne répond pas</i>	360.000 40.000	400.000
06	44.47	44.42	Actionnaire MAKa défaillant A capital restant du <i>Constatation de la défaillance et mise en garde</i>	80.000	80.000
07	56	44.47	Banque A Act. MAKa défaillant <i>Vente 2.000 actions/72 \$</i>	144.000	144.000
08	63	56	Autres services consommés A banque <i>Paiement de frais de vente 1,60 \$/action</i>	3.200	3.200
09	44.47	73.4	Actionnaire MAKa défaillant A charges à récupérer <i>Imputation frais de vente à l'actionnaire défaillant</i>	3.200	3.200
10	44.47	* 77	Actionnaire MAKa défaillant A intérêt reçu <i>Intérêt 1 mois à 6 % sur 80.000</i>	400	400
11	44.47	56	Actionnaire MAKa défaillant A Banque <i>Paiement solde à l'actionnaire défaillant</i>	60.400	60.400
12	44.41	44.41	Nouvel actionnaire s/c cap. non appelé A Ancien actionnaire s/c cap non appelé <i>Virement du restant 1/5 de 200.000</i>	40.000	40.000

## LES EMPRUNTS OBLIGATIONS.

### **1. Introduction.**

#### Notions :

Une société constituée, dont les ressources permanentes sont insuffisantes peut les augmenter par trois procédés :

Augmentation du capital ;  
 Contraction d'un emprunt à court terme ;  
 Emission d'obligation à moyen et à long terme.

#### Définition :

L'emprunt obligation est un emprunt à moyen ou à long terme divisé en parts égales représentées par des titres appelés « obligations » dont le remboursement est échelonné sur la durée de l'emprunt.

#### Caractéristiques des obligations :

L'obligation est un titre de créance garanti par l'avoir social de la société. Elle donne droit à un revenu appelé « intérêt fixe ou variable, payé annuellement ».

<b>OBLIGATIONS</b>	<b>ACTIONS</b>
1. Droit de créance	1. Droit de propriété.
2. L'obligataire est un prêteur	2. L'actionnaire est un associé
3. Droit à un intérêt	3. Participe au résultat
4. Ne doit pas être souscrite intégralement	4. Doit être intégralement souscrite
5. Emission au pair	5. Emission à la valeur nominale
A prime	
6. Ne participe pas à la gestion	6. Droit de veto
7. Remboursement avant l'action	7. Etant garantie de l'obligation, remboursement après
8. L'obligataire remboursé est exclu de la Société.	8. Si amortie, reçoit l'action de jouissance.

#### Sortes d'obligations :

##### a) Au point de vue de montant

- 1) obligation au pair : remboursables à leur valeur d'émission ;
- 2) obligations à primes : remboursables à un prix supérieur à leur valeur d'émission.

##### b) Au point de vue des garanties

- 1) les obligations ordinaires garanties uniquement par l'avoir social
- 2) les obligations privilégiées jouissent d'un droit de préférence sur les autres obligations. Ces obligations sont garanties par l'hypothèque sur les immobilisés
- 3) les obligations concordataires : sont des obligations à intérêt très élevé, remises au souscripteur d'une société concordante.

### **2. Emission de l'emprunt obligation**

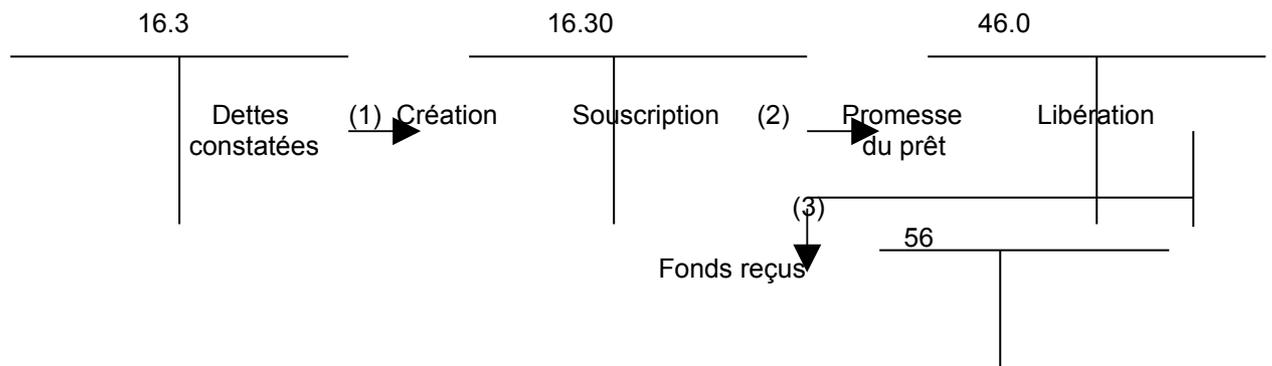
Pour l'émission d'un emprunt obligation, une SARL s'adresse généralement à une banque. Les écritures doivent constater normalement les trois étapes de l'emprunt :

- 1) Ecriture de la création des obligations appelée « émission » ;
- 2) Ecriture de l'engagement des obligataires appelée « souscription » ;
- 3) Ecriture du versement de la somme exigée appelée « libération ».

Les comptes utilisés sont :

16.30	:	obligations à long terme
17.30	:	obligations à moyen terme
16.3	:	emprunt obligation à long terme
17.3	:	emprunt obligation à moyen terme
46.0	:	obligataire

Ce qui donne le jeu des comptes suivant :



- (1) émission
- (2) souscription
- (3) libération.

#### A. Emprunt intégralement souscrit.

a) Emission au pair :

1. libération intégrale :

Exemple : une SARL émet 5.000 obligations V.N 100 remboursables en 10 ans à un taux de 18 %. Frais d'émission : 50 \$ par tranche de 100 obligations.

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	46.0	16.3	obligataires à emprunt obligation à long terme <i>émission – souscription intégrale de 5.000 obligations V.N 100</i>	500.000	500.000
02	56 63	46.0	Banque Autres services consommés A obligataires <i>Libération intégrale et frais d'émission</i>	497.500 2.500	500.000

2. Libération échelonnée :

Exemple : mêmes données, libération de 50 % à la souscription.

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	46.0	16.3	Obligataires A emprunt obligation <i>Emission et souscription intégrale de 5.000 obligations V.N 100</i>	500.000	500.000
02	56 46.1 63	46.0	Banque Vert restant à effect/sur titres non li Autres services consommés A obligataire <i>Libération légale de 1/5 de 200.000</i>	247.000 250.000 2.500	500.000

03	56	46.1	A date déterminée Banque A vers. restant à effect/titres non li. <i>Libération 50 %/500.000 pour solde</i>	250.000	250.000
----	----	------	---	---------	---------

b) Emission au dessous du pair

Pour attirer le public, les obligations peuvent être mises à une valeur inférieure à la valeur nominale, appelée « valeur d'émission ». La différence est une prime de remboursement « 16.38 ».

## 1) Emprunt souscrit intégralement et libéré intégralement :

Pour faciliter le placement de 2.000 obligations à 18 %, la société décide d'émettre 2.000 obligations à 50 \$ au-dessous de la valeur nominale de 1.000 \$. Frais d'émission : 1,50 \$/obligation.

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	16.30	16.3	Obligation A emprunt obligation à LT <i>Emission 2.000 obligations VN 1.000, VE 950</i>	2.000.000	2.000.000
02	46.0 16.38	16.30	Obligataire Prime de remboursement A obligation à placer <i>Souscription 2.000 obligations, VN 1.000 à 950 ; 2.000 x 950 = 1.900.000 Prime de remboursement 2.000 x 50 = 100.000</i>	1.900.000 100.000	2.000.000
03	56 63	46.0	Banque Autres services consommés A obligataire <i>Libération à la V.E 950 et frais d'émission 1,5/obligation</i>	1.897.000 3.000	1.900.000

NOTES : 16,38 ou 17,38 « prime de remboursement » peut être considéré comme un intérêt supplémentaire payé au moment de remboursement de l'action à la V.N de ce fait, il est taxable.

## 2. Libération échelonnée :

Exemple : mêmes données. Libération à 50 %.

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	16.30	16.3	Emprunt obligataire à placer A emprunt obligataire <i>Emission emprunt obligataire</i>	2.000.000	2.000.000
02	46.0 16.38	16.30	Obligataire Prime de remboursement A obligation à placer <i>Souscription 2.000 obligations V.N 1.000 à 950 \$</i>	200.000 640.000	800.000 40.000
03	56 46.1 63.30	46.0	Banque Versement restant à effectuer Autres services consommés A obligataire <i>Libération à la V.E 950 \$ et frais d'émission</i>	947.000 950.000 3.000	1.900.000

B) Emprunt à placer n'est pas intégralement souscrit.

Généralement, la souscription d'un emprunt obligation s'opère dans un temps déterminé, normalement un mois. Il se peut qu'à la clôture de la souscription, l'emprunt obligation ne soit pas intégralement souscrit. Les obligations restées à la souche pourront faire l'objet d'un placement ultérieur.

Exemple :

Le 1/03, une SARL émet un emprunt de 1.000.000 par des obligations V.N 500 à 18 % remboursable en 5 ans. A la date de clôture de la souscription, le 31 mars, la société relève que 800.000 \$ ont été souscrits. Les frais d'émission sont de 2 \$ par obligation.

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	16.30	16.3	Obligation à placer A emprunt obligation à long terme <i>Emission 2.000 obligations V.N 500</i>	1.000.000	1.000.000
02	46.0	16.30	Obligataire A obligation à placer <i>Souscription 2.000 obligations V.N 1.000 à 950 \$</i>	800.000	800.000
03	56 63.30	46.0	Banque Autres services consommés A obligataire <i>Libération intégrale 1.600 obligations, frais d'émission 2 \$/obligation</i>	796.800 3.200	800.000
04	16.300	16.30	Obligation à la souche A obligation à placer <i>Décision d'émission ultérieure de 400 obligations</i>	200.000	200.000
05	16.3	16.30	Emprunt obligations A obligation <i>Annulation de 400 obligations à 18 %</i>		

3) Intérêts sur obligations

Chaque obligation a droit à un intérêt annuel calculé à un certain taux sur sa valeur nominale.

L'obligation comporte une série des coupons (10 coupons si la durée de l'emprunt est de 10 ans).

Annuellement, l'obligataire détache un coupon pour lequel il reçoit l'intérêt qui lui est dû.

La société retient à la source une taxe mobilière, pour le compte de l'Etat. Lorsque l'emprunt obligation a été émis à une valeur inférieure à la valeur nominale, la taxe mobilière s'applique également à la prime de remboursement de l'obligation. Ce qui démontre que la prime de remboursement constitue un intérêt supplémentaire en faveur de l'obligataire.

Exemple :

Le 01/05/n un emprunt obligation de 1.000 obligations VN 500, taux d'intérêt 18 % a été émis à la valeur d'émission 450, durée 4 ans.

D'après le service de l'emprunt, 192 obligations doivent être remboursées à la fin de la première année.

Calculs préliminaires :

Intérêt	: 18 % sur 500.000	=	90.000 « 67.00 »
Prime de remboursement	: 192 x 50	=	= <u>9.600</u> « 67.10 »
Total intérêt taxable		=	99.600
Taxe mobilière	: 20 % sur 90.000	=	18.000
	: 20 % sur 9.600	=	= <u>1.920</u>
			19.920

Le coupon à payer sera

= 90.000            9.600  
**COURS DE COMPTABILITE DES SOCIETES**

Taxe mobilière

=	-18.000	-1.920
=	72.000	7.680

N°	D	C	LIBELLES	D	C
1	17.30	17.3	Obligations a MT a placer A emprunt obl MT <Emission de 1000 obl>	500.000	<u>500.000</u>
2	46.0 17.38	17.30	Crediteurs obligataires Prime de remboursement A obligations a MT <<souscription de 1000 obl a VN 500 fc et VE 450 FC>>	450.000 50.000	<u>500.000</u>
3	56	46.0	Banque A crediteurs obligataires <<Liberation integrale>>	450.000	450.000
4	67.00 67.1	47.00	Intérêts sur obligations Intérêt sur prime de remboursement A compte de régularisation interne <i>Régularisation intérêt prime de remboursement</i>	72.000 7.680	79.680
5	17.3	17.39	Emprunt obligataire à M.T. A remboursement à moins d'un an <<192 obligation a rembourser au courant de l an prochain>>	96.000	96.000
6	67.0	46.01 46.02	Interets sur obligations MT A obligataires coupon n 1 a payer Impots et taxes recouv. s/coupons <<Coupon n 1, net a payer et taxe mob s/coupon 1>	90.000	72.000 18.000
7	17.39 67.1	17.38 46.00 4602	Remboursement moins d un an Interets a payer s/prime de remb. A Prime de remboursement Obligations a remb Impots et taxes recouvrables s/coupons <<192 obligations a remb + prime + taxe mob s/prime>>	96000 9.600	9.600 94.080 1.920
8	46.00 46.01	56	Obligations a remb. Obligations coupon 1 a payer A banque <<remboursement de la 1ere tranche de l emprunt>>	94.080 72.000	166.080
9	46.02	43	Impots et taxes recouvrables s/coupons A Etat << 1ere acompte previsionnel de taxe mobiliere : 19920 :4>>	19920	19920
10	43	56	<<a la fin de chaque trimestre>> Etat A banque	4.980	4.980
11	47.0	73.3	( au 31/12/n) Compte de reg A charge a etaler <<produit fictif devant amortir les charges a eteler	19.920	19.920

Notes techniques :

Impôt et taxe recouvrable « 46.02 ». La taxe mobilière sur les intérêts et primes de remboursement doit être payée anticipative ment par acompte successif trimestriel. Ces paiements s'effectuent le 10 du mois qui suit le trimestre écoulé.

Cette taxe déjà payée par la société est retenue lors de l'établissement du « coupon à payer » en créditant pour le solde le compte « 46.02 impôt et taxe recouvrable » qui remplace le compte « 43 Etat », pour le solde annulé.

Les dates du paiement sont : le 10/04, le 10/07, le 10/10 et le 10/01.

Exemple : mêmes données que l'exemple précédent.

On avait un revenu de :

Intérêt plus prime de remboursement = 99.600, taxe mobilière 20 % sur 99.600 = 19.920.  
Acompte trimestriel : 19.920 : 4 = 4.980

Journalisation du paiement de l'acompte :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	46.02	56	Impôt et taxe recouvrable A banque <i>Paiement premier acompte trimestriel</i>	4.980	4.980

46.02 impôts et taxes recouvrables

10/07	:	4.980		
10/10	:	4.980		
10/01	:	4.980		
10/04	:	4.980	19.920	: 01/05/n + 1

#### Service de l'emprunt obligations :

Il est constitué par les sommes que la société doit consacrer chaque année à deux objectifs :

1°) Paiements des intérêts : calculés à un taux donné sur la V.N des titres. Le montant des intérêts à payer pour les obligations vivantes diminue chaque année car l'emprunt obligations diminue par le remboursement de titres tirés au sort.

2°) Remboursement d'une partie des obligations chaque année en étalant le remboursement sur la durée de l'emprunt obligations. Pour dresser un tableau d'amortissement on fait usage des tables d'annuité de Pereira qui donne la somme par laquelle on peut rembourser un capital de 1 \$ au bout de n années au taux de i %. Ce tableau d'amortissement emploie l'annuité qu'on peut retrouver dans les tableaux financiers, pour le capital d'une unité monétaire, à rembourser sur une durée déterminée à rembourser sur une durée déterminée à un taux donné.

Connaissant l'annuité de cette unité monétaire, la multiplication par le montant emprunté donne la valeur de l'annuité cherchée. A ce moment, on peut déterminer :

- le montant des intérêts à payer ;
- le reste étant réservé aux obligations à rembourser.

Les obligations étant indivisibles, on peut rembourser une fraction d'obligations. Pour pouvoir rembourser un nombre entier d'obligations, on arrondit à une obligation en plus si le solde est ou dépasse la moitié de la V.N. Ce qui donne un reliquat qui se déduit de l'annuité suivante.

Si ce solde est inférieur à la moitié de la V.N., ce reliquat, appelé « reliquat positif » est reporté à l'annuité suivante.

L'annuité pour un montant déterminé peut se calculer d'après la formule suivante :

$$\text{Annuité} = \frac{\text{montant} \times i \times (1 + i)^n}{(1 + i)^n - 1}$$

ou

$$\text{Annuité} = \text{montant} \times \frac{i}{1 - (1+i)^{-n}}$$

i = taux

n = durée de l'emprunt

**Exemple** : soit un emprunt de 250 obligations V.N. 100 à 18 %, remboursable en trois ans au pair ; émis le 01/05/n.

Calcul de l'annuité pour le montant de  $250 \times 100 = 25.000$

$$A = \frac{25.000 \times 0,18 \times (1 + 0,18)^3}{(1 + 0,18)^3 - 1}$$

$$= 25.000 \times 0,4.599.237 = 11.498,092 \text{ annuité constante pendant trois ans.}$$

**1<sup>ère</sup> année** : Annuité théorique = 11.498,0920  
 Intérêt 18 % sur 25.000 = 4.500,0  
 Disponible pour remboursement = 6.998,0920  
 Remboursement de 6.998,0920 = 69,98 obligations  
 $\frac{6.998,0920}{100}$   
 Il y a lieu d'ajouter l'unité, 70 x 100 = 7.000,0000  
 Reliquat négatif à soustraire l'année suivante = -1,9080  
 Obligations vivantes 250 – 70 = 180 obligations.

**2<sup>ème</sup> année** : Annuité = 11.498,0920  
 Reliquat négatif = - 1,9080  
 Annuité effective = 11.496,1840  
 Intérêt :  $\frac{18.000 \times 18}{100}$  = - 3.240,0000  
 Disponible pour remboursement = 8.256,1840  
 Remboursement  $\frac{8.256}{100}$  = 82,56  
 Il y a lieu d'ajouter l'unité, 83 x 100 = 8.300,0000  
 Reliquat négatif = - 43,8160

**3<sup>ème</sup> année** : Obligations vivantes 180 – 83 = 97  
 Annuité = 11.498,0920  
 Reliquat négatif = - 43,8160  
 Annuité pratique = 11.454,2760  
 Intérêt 18 % :  $18.000 - 8.300 = 9.700$  = - 1.746,0000  
 Disponible pour remboursement = 9.708,2760  
 Remboursement :  $9.708,172 : 100 = 97,08172$   
 $97 \text{ obligations} \times 100$  = 9.700,0000  
 Reliquat positif = 8,2760

D'où le tableau suivant :

Années	Capital à rembourser	Obligations vivantes	Obligations à rembourser	Intérêts	Remboursement	Reliquat
1	25.000	250	70	4.500	7.000	- 01,908
2	18.000	180	83	3.240	8.300	- 43,816
3	9.700	97	97	1.746	9.700	+ 08,276
			<b>250</b>	<b>9.486</b>	<b>25.000</b>	

Journalisation :

N°	D	C	LIBELLES	D	C
01	67.00 16.3	46.01 46.00 46.02	Intérêts sur obligations	4.500	3.600 7.000 900
			Emprunt obligations	7.000	
			A coupon n° ... à payer		
			Obligations à rembourser		
			Impôts et taxes à recouvrer		
			<i>Coupon n° 01 + remboursement 70 obligations + taxes immobilières</i>		
02	46.00 46.01	56	Obligation à rembourser	7.000	10.600
			Coupon n° 1 à payer	3.600	
			A banque		
			<i>Païement coupons n° 1 + remboursement obligations</i>		

## Chapitre VI : LE BILAN CONSOLIDE

### 1. INTRODUCTION

Lorsque plusieurs sociétés appartenant à un même groupe présentant un bilan unique : on parle de bilan consolidé.

Exemple : S. Heineken possède 52% du capital de la Bralima. Heineken est la société – mère et Bralima la filiale. Le bilan consolidé présente la présente solution financière et les résultats d'une société – mère et de ses filiales.

Juridiquement, ces sociétés sont autonomes mais elles sont liées entre-elles par des participations que la société – mère a acquise dans ces sociétés.

La société – mère contrôle en fait, ces sociétés qui sont appelées filiales. Elle possède un pouvoir de décision sur ces sociétés.

Exemple : Une société – mère au capital d'1.000.000 FC souscrit 70% du capital d'une filiale. Les bilans des 2 sociétés se présentent comme suit :

A	Société – mère		P
221 Immeuble	400.000	104 cap. Social	1.000.000
30 Marchand	100.000		
25 Particip.	350.000		
57 Caisse	150.000		
	1.000.000		1.000.000

A	Société – filiale		P
221 Immeuble	300.000	104 cap. Social	500.000
30 Marchand	100.000	Société majoritaire	350.000
57 Caisse	100.000	Société minoritaire	150.000
	500.000		500.000

Capital du groupe : 1.000.000 + 500.000 non ?  
 Capacité du groupe : 1.000.000 + 150.000 = 1.150.000 car on a éliminé la participation de la société – mère dans le capital de filiale.

Le bilan consolidé nous donne la véritable situation car on a éliminé la participation.

A	groupe Société mère et filiale		P
221 Immeuble	700.000	104 cap. Social majoritaire	1.000.000
30 Marchand	200.000	Société minoritaire	150.000
57 Caisse	250.000		
	1.150.000		1.150.000

Une participation des droits de la société – mère sur la filiale est inscrite dans le compte capital de la société – mère. En présentant le bilan du groupe on doit éliminer cette participation car celle-ci apparaît pour le même montant dans les deux bilans. Les droits minoritaires (150.000) sont inscrits dans un compte spécial au passif du bilan consolidé.

La prise de participation d'une société dans le capital d'une autre société est souvent effectué pour acquérir la main mise dans la gestion de l'autre et ne préluce pas nécessairement à une fusion.

La société contrôlée peut :

- Avoir une activité identique
- Constituer une source d'approvisionnement
- Constituer un débouché pour la société – mère

## 2. ETABLISSEMENT D'UN BILAN CONSOLIDE

### a. Suppression de la participation

- On fait le total des actifs et des passifs exigibles des différentes sociétés
- On compose les participations inscrites à l'actif de certaines sociétés par la part de l'actif net qui leur revient dans les autres
- On inscrit au passif du bilan consolidé la part des actifs net des actionnaires minoritaires étrangers au groupe.

### b. Elimination des dettes et création réciproques et des profits inter sociétaires

- Toute créance d'une société sur l'autre et annulée par la dette de la seconde sur la première.  
Exemple : si la société – mère doit 10.000 FC à la filiale et que celle-ci doit 10.000 FC à la société – mère, les deux dettes réciproque s'annulant.
- Tous les profits provenant d'une cession d'une société à l'autre sur des biens qui figurent au bilan de la seconde doivent être éliminés car ils ne sont pas économiquement réalisés.

En résumé :

1. Elimination de poste « Participation »
2. Calcul des intérêts minoritaires (capital + réserves)
3. Regroupement des divers éléments de l'actif de du passif.
4. Annulation pour l'ensemble du groupe des profits inter sociétaire.

### A. Suppression de la participation

1° La valeur d'acquisition est égale à la valeur réelle

Exemple :

A		Bilan Société – mère		P	
221 Immeuble	350.000	104 cap. Société	400.000		
30 Marchand	120.000	11 Réserve	180.000		
25 Participation	108.000	40 Fournisseurs	90.000		
57 Caisse	92.000				
	670.000		670.000		

A		Bilan de la filiale		P	
221 Immeuble	140.000	104 cap. Société	100.000		
30 Marchand	80.000	11 Réserve	80.000		
56 Banque	20.000	40 Fournisseurs	60.000		
	240.000		240.000		

.La société – mère possède 600 parts de V.N. 100 sur les 1.000 valeur d'acquisition de la part 108.000 = 180 FC  
600

La valeur intrinsèque de la part  $\frac{180.000}{1.000} = 180 \text{ FC}$

Partage actif net de la filiale

Société mère 60 %	Société filiale 40 %
-------------------	----------------------

Capital	60.000	Capital	40.000
Réserve	48.000	Réserve	32.000
	108.000		72.000

Bilan consolidé			
221 Immeuble	490.000	Majoritaire :	
30 Marchand.	200.000	104 Capital	400.000
56 Banque	112.000	11 Réserve	180.000
		Exigible	150.000
		Majoritaire :	
		104 Capital	40.000
		11 Réserve	32.000
	802.000		802.000

2° La valeur d'acquisition est supérieure à la valeur réelle

Exemple : Une société – mère possède 70 % du capital d'une filiale composé de 2.000 FC parts de 100 Fc

A Bilan société – mère P			
221 Immeuble	250.000	104 capital	400.000
30 Marchand	110.000	11 Réserve	200.000
41 Clients	120.000	40 Fournisseurs	180.000
453 participation	259.000		
57 Caisse	41.000		
	780.000		780.000

A Bilan de la filiale P			
221 Immeuble	150.000	104 capital	200.000
		11 Réserve	120.000
30 Marchand	130.000	40 Fournisseurs	80.000
41 Clients	70.000		
56 Banque	50.000		
	400.000		400.000

1. La valeur nominale du titre de la société – filiale est de 100 FC la société – mère possède 1.400 parts
2. la valeur intrinsèque du titre =  $320.000 : 2.000 = 160$  FC.
3. valeur de la part de la société – mère  $\frac{259.000}{1.400} = 185$  FC
4. la différence de consolidation est donc de  $(185 - 160) \times 1.400 = 35.000$  FC

Partage actif net de la filiale

Société – mère 70%		Société – filiale 30%	
104	140.000	104	60.000
11	84.000	11	36.000
	224.000		96.000

A		Bilan consolidé		P	
221 Immeuble	400.000	104 Capital	400.000		
30 Marchand	240.000	11 Réserve	200.000		
41 Clients	190.000	40 Fournis.	260.000		
4531 Diff. Consol.	35.000				
56 Banque	50.000	<u>Minoritaire :</u>			
57 Caisse	41.000	104 capital	60.000		
		11 réserve	36.0000		
	965.000				956.000

N.B. : Nous remarquons que la filiale est une société prospère.

### 3° La valeur d'acquisition est inférieure à la valeur réelle.

Exemple :

A		Bilan société – mère		P	
221 Immeuble	350.000	104 Capital	400.000		
30 Marchand	120.000	11 Réserve	240.000		
41 Clients	84.000	40 Fournis.	110.000		
453 Participat.	156.000				
56 Banque	40.000				
	750.000				750.000

A		Bilan société – filiale		P	
221 Immeuble	150.000	104 Capital	200.000		
30 Marchand	100.000	11 Réserve	100.000		
41 Clients	80.000	40 Fournis.	80.000		
56 Banque	50.000				
	380.000				380.000

La société – mère possède 60 % du capital de la filiale.

Le capital social est formé de 2.000 parts V.N 100.

Valeur intrinsèque de la part 300.000 : 2.000 = 150 FC

Différence de consolidation (150 - 130) x 1.200 = 24.000FC

Partage actif net de la filiale

Société – mère 60 %		Société – filiale 40 %	
104	120.000	104	80.000
11	60.000	11	20.000
	180.000		100.000

Différence de consolidation 180.000 – 156.000 =24.000

A		Bilan consolidé		P	
221 Immeuble	500.000	104 Capital	400.000		
30 Marchand	220.000	11 Réserve	240.000		
41 Clients	164.000	40 Fournis.	190.000		
56 Banque	90.000	Diff.	24.000		
		<u>Minoritaire :</u>			
		104 capital	80.000		
		11 réserve	40.0000		
	974.000				974.000

N.B. On remarque que la filiale est en difficulté.

B. Elimination des comptes de liaison entre la société – mère et la société filiale

Exemple : Une société – mère possède 80 % d'une filiale dont la V.N. du titre est de 100 FC

A		Bilan société – mère		P	
221 Immeuble	400.000	104 Capital	700.000		
30 Marchand	300.000	11 Réserve	250.000		
41 Clients	100.000	40 Fournis.	190.000		
25 Participat.	156.000				
46 Débit. Div. Fil.	10.000				
471 Div. A recev.	6.400				
56 Banque	167.000				
	1.140.000				1.140.000

A		Bilan société – filiale		P	
221 Immeuble	100.000	104 Capital social	100.000		
30 Marchand	80.000	11 Réserve	80.000		
41 Clients	50.000	40 Fournis.	50.000		
56 Banque	18.000	46 crédit div. S.M.	10.000		
		470 Div. à payer	8.000		
	248.000				248.000

La valeur intrinsèque du titre :  $180.000 = 180 \text{ FC}$

1.000

Partage actif net de la filial

Société – mère		Société – filiale	
104	80.000	104	20.000
11	64.000	11	16.000
	144.000		36.000

Valeur d'acquisition  $156.000 = 195 \text{ FC}$

800

Différence de consolidation =

$(V.P. - V.I.) \times$

$(195 - 180) \times 800 \text{ parts} = 12.000 \text{ FC}$

Le bilan de consolidation se présente comme suit :

A		Bilan consolidé		P	
221 Immeuble	500.000	104 Capital	700.000		
30 Marchand	380.000	11 Réserve	250.000		
41 Clients	150.000	40 Fournis.	240.000		
56 Banque	185.000	Diff.	24.000		
Diff. de cons.	12.000	Minoritaire :			
		104 capital	20.000		
		11 réserve	16.000		
		470 Div. à payer	1.600		
	1.227.000				1.227.000

**Remarques :**

- Débiteurs divers et créditeurs divers s'annulent.
- Dividende à payer dividende à recevoir  
 $8.000 - 6.400 = 1.600 \text{ FC}$  payables envers des tiers.

**BIBLIOGRAPHIE**

- 01) Joseph Antoine : Lexique thématique de la comptabilité  
 02) Louis CHALON : Comptabilité des sociétés  
 03) Rolando GEORGE : Gestion comptable et fiscale des sociétés  
 commerciales  
 04) Van GANSBEKE : Comptabilité des Sociétés ;  
 05) Emile WANTHY : Droit et comptabilité des sociétés  
 06) Vincent PEETERS : Comptabilité des sociétés au présent  
 07) Jean RAFFEGEAU : Comptes consolidés  
 08) Albert RAFFIN & Jean POLY : Comptabilité des sociétés  
 09) Louis CHALON & Georges B. : Comptabilité et Organisation financière  
 10) Roger DESMET : Comptabilité des sociétés  
 11) Rév. Père Alphonse V. : Comptabilité des sociétés.

**PLAN DU COURS.****Chapitre I : Généralités sur les sociétés.**

1. Les sociétés en général
2. Conditions nécessaires à la création d'une société commerciale
3. Règles générales relatives à la création des sociétés commerciales
4. Personnalité juridique ou morale
5. Types et caractéristiques des sociétés commerciales au Congo.

**Chapitre II : Comptabilité des opérations de constitution des sociétés commerciales**

1. Notions relatives a la constitution des sociétés commerciales.
2. Constatation de la promesse d'apport (souscription)
3. La libération du capital
4. Comptabilité des frais de constitution

**Chapitre III : Comptabilité des opérations liées à l'existence des sociétés commerciales.**

1. Opérations entre associés et sociétés
2. Comptabilité des Opérations liées à l'affectation du résultat
3. Comptabilité des Opérations liées à modification du capital social.

**Chapitre IV : Comptabilité des opérations liées à la dissolution des sociétés Commerciales.**

1. Comptabilité de liquidation
2. Comptabilité des opérations de fusion, absorption et scission des sociétés Commerciales.

**Chapitre V : Comptabilité des opérations spécifiques des sociétés par actions à Responsabilités limite (SARL)**

1. Constitution des sociétés anonymes
2. Modification du capital des sociétés anonymes
3. Les emprunts – obligations.

**Chapitre VI : Bilan consolidé**

1. Notions théoriques
2. L'établissement du bilan consolidé.

