

UNIVERSITE DE DOUALA

REPUBLIQUE DU CAMEROUN

**FACULTE DES SCIENCES
JURIDIQUES ET POLITIQUES**

Paix – Travail – Patrie

COURS DE COMPTABILITE DES SOCIETES. A.U OHADA REVISE

MASTER II EN FISCALITE APPLIQUEE

Enseignant :

Claude KOMBOU

Expert Fiscal Agréé CEMAC N° CF 177

Doctorant en Fiscalité

INTRODUCTION

Les sociétés commerciales sont des personnes morales régies par des textes de loi, notamment, l'Acte Uniforme OHADA portant Droit des Sociétés Commerciales et G.I.E.

Ces entités sont créées en application des dispositions juridiques, fiscales et comptables. Personnes morales à but lucratif, les activités propres à chaque structure génèrent à la fin de chaque exercice comptable, un résultat qui peut être une perte ou un bénéfice, résultat qui sera affecté conformément à la loi et aux statuts. Dans le cadre de leur financement et de leur restructuration, ces entreprises peuvent procéder au cours de leur existence aux opérations d'augmentation du capital, de réduction ou d'amortissement du capital, de fusion, scission ou d'apport partiel d'actif.

Tout comme les autres personnes, ces entités peuvent être amenées à disparaître par des actes de dissolution pour des raisons diverses. La société dissoute sera liquidée suivie du désintéressement de ces créanciers et associés. Dans le cadre de ce programme de cours, nous examinerons :

- les généralités sur les sociétés commerciales ;
- les aspects comptables de constitution des sociétés commerciales
- l'affectation de résultat ;
- l'augmentation du capital ;
- la réduction et l'amortissement du capital ;
- la dissolution et la liquidation des sociétés commerciales.

CHAPITRE I :

GENERALITES SUR LES SOCIETES COMMERCIALES

Il s'agit d'examiner dans ce chapitre qui conditionne la bonne compréhension de la suite du programme :

- *la notion du contrat de société ;*
- *les conditions de constitution des sociétés commerciales ;*
- *la personnalité morale des sociétés commerciales ;*
- *le capital social ;*
- *les types de sociétés commerciales.*

I. LE CONTRAT DE SOCIETE

A. Définition

Prévue dans les dispositions de l'article 4 de l'AU OHADA portant D.S et G.I.E, la société commerciale est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent d'affecter à une activité, des biens en nature ou en numéraire dans le but de partager les bénéfices ou de profiter de l'économie qui pourrait en résulter.

L'article 5 de l'AU OHADA portant D.S.C et G.I.E précise que la société commerciale peut être également créée, dans les cas prévus par le présent Acte uniforme, par une seule personne, dénommée " associé unique ", par un acte écrit.

L'article 6 de l'AU OHADA portant D.S.C et G.I.E ajoute que sont commerciales à raison de leur forme et quel que soit leur objet, les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés anonymes.

La société commerciale est vue comme un contrat car elle nécessite l'existence d'au moins deux personnes et comme un engagement unilatéral pour les sociétés unipersonnelles.

B. Caractéristiques d'un contrat de société.

Le contrat de société se caractérise par des éléments spécifiques qui le distancent des autres contrats. Ce sont :

- Les apports ;
- Le partage de bénéfice et la contribution aux pertes ;
- L'affectio societatis.

1. Les apports

Les apports en société diffèrent par leurs formes et par leur type de rémunération.

1.1. D'après leur forme

L'Article 40 de l'AU OHADA portant D.S.C et G.I.E distingue trois type d'apport :

- les apports en numéraire ;
- les apports en industrie ou de main d'œuvre ;
- les apports en nature : ce sont des apports des droits portant sur des biens en nature, mobiliers ou immobiliers, corporels ou incorporels.

NB : Tout autre apport est interdit.

1.2. D'après leur type de rémunération

On distingue :

a. Les apports purs et simples

Ce sont les apports rémunérés par les droits sociaux représentatifs du capital.

b. Les apports à titre onéreux

Ce sont les apports rémunérés par les espèces ou les promesses de payer un passif du montant équivalent.

1.3. Application.

Exemple 1 : Cas simple

A et B créent une société au capital de 3 000 000 F CFA reparti équitablement. A apporte 1 500 000 F CFA en espèce. B apporte des marchandises pour 900 000 F CFA et un mobilier évalué à 1 100 000 F CFA.

T.A.F

- Déterminer pour chaque associé, son apport pur et simple et son apport à titre onéreux.
- Présenter le bilan d'ouverture de la nouvelle société sachant que les excédants d'apports seront portés au crédit du compte courant associé.

Exemple 2 : Cas comportant des apports mixtes

X et Y créent le 2/01/N une société au capital de 3 000 000 F CFA reparti équitablement. X apporte 1 000 000 F CFA en espèce et des marchandises évaluées à 900 000 F CFA. Y apporte son fonds de commerce arrêté au 31/12/N-1 et comprenant des marchandises pour 2 500 000 F CFA, une machine coûtant 1 000 000 F CFA et des dettes envers les fournisseurs pour 1 800 000 F CFA.

La société X et Y reprend l'intégralité des biens et s'engage à payer la totalité du passif exigible des associés.

T.A.F

- Déterminer pour chaque associé, son apport pure et simple et son apport à titre onéreux ;
- Présenter le bilan d'ouverture de la nouvelle société sachant que les excédants d'apports seront portés au crédit du compte courant associé.

Solution

a. Apport net de chaque associé.

Apports	X	Y

b. Apport pure et simple et son apport à titre onéreux de chaque associé

Associé X

Eléments	Apport pur et simple	Apport à titre onéreux
Participation au capital		
Passif équivalent		
<ul style="list-style-type: none"> Excédent d'apport 		

Associé Y

Eléments	Apport pur et simple	Apport à titre onéreux
Participation au capital		
Passif équivalent		
<ul style="list-style-type: none"> Dettes (fournisseurs) Excédent d'apport 		
TOTAUX		

c. Bilan d'ouverture

ACTIF		PASSIF	
Postes	Montant	Postes	Montant

2. Le partage de bénéfice et la contribution aux pertes

Sauf clauses contraires des statuts, le partage de bénéfice et la contribution aux pertes doivent se faire proportionnellement aux apports. Ainsi, toute clause léonine est interdite.

3. L'affectio societatis

C'est un aspect psychologique, la volonté qui anime les associés de s'associer pour réaliser l'objet social.

II. CONDITIONS DE CONSTITUTION DES SOCIETES COMMERCIALES

La constitution d'une société commerciale au Cameroun ne nécessite aucune autorisation administrative (sauf quelques cas particuliers à l'exemple des banques). Cependant, lorsqu'il existe parmi les associés un étranger, l'autorisation administrative est exigée. On distingue les conditions de fonds et les conditions de forme.

A. Les conditions de fonds

Elles portent sur :

1. Le consentement

C'est la volonté de contracter qui doit exister chez tous les associés et être exempte de tout vice.

2. L'objet

C'est le genre d'activité que la société se propose d'exercer. Il doit être mentionné dans les statuts et doit être licite. Exemple : commerce général, prestation de service.

3. La capacité

Elle porte sur toute personne morale ou physique qui n'est pas frappée par une interdiction, une incapacité, une incompatibilité pour être associé dans une société commerciale. (Le cas des femmes mariées, des mineurs non émancipés, etc.)

4. La cause

Il s'agit de la raison pour laquelle les personnes s'associent. La cause consiste à la réalisation de l'objet social. Elle doit exister et doit être licite et morale.

B. Conditions de forme

Elles portent sur :

1. Les statuts

1.1. Définition

Encore appelés actes sociaux, l'article 12 de l'AU OHADA portant D.S.C et G.I.E précise que les statuts constituent soit le contrat de société, en cas de pluralité d'associés, soit l'acte de volonté d'une seule personne, en cas d'associé unique.

1.2. Forme des statuts

L'Article 10 de l'AU OHADA portant D.S.C et G.I.E stipule que les statuts sont établis par acte notarié ou par tout acte offrant des garanties d'authenticité.

L'article 11 précise : lorsque les statuts sont rédigés par acte sous seing privé, il est dressé autant d'originaux qu'il est nécessaire pour le dépôt d'un exemplaire au siège social. Un exemplaire des statuts établi sur papier libre doit être remis à chaque associé. Toutefois, pour les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple, il doit être remis un exemplaire original à chaque associé.

2. La publicité de l'acte

Il s'agit :

- de l'insertion d'un avis de l'acte dans un journal d'annonce légale ;
- du dépôt d'un exemplaire de l'acte au greffe du tribunal chargé des affaires commerciales.

III. LA PERSONNALITE MORALE DES SOCIETES COMMERCIALES

La société commerciale acquiert sa personnalité juridique à partir du jour de son inscription au RCCM. La société doit donc se voir attribuer comme toutes autres personnes physiques :

1. Un patrimoine.

Distinct de celui de ses associés, c'est l'ensemble de ses biens et de ses dettes.

2. Un nom

C'est la raison sociale pour les sociétés de personne et dénomination sociale¹ pour les sociétés anonymes et les SARL.

3. Un domicile

Il est distinct de celui de ces associés : c'est le siège social.

4. Une nationalité

La société a la nationalité du pays dans lequel elle est installée. Toutefois, une société aura la nationalité étrangère en fonction de ses organes de contrôle.

5. Une capacité

C'est la capacité de jouissance et d'exercice. La société peut donc acheter, vendre, contacter les emprunts, accorder les prêts, recevoir, donner.

IV. LE CAPITAL SOCIAL

L'article 61 révisé de l'AU portant D.S.C et G.I.E précise que toute société commerciale doit avoir un capital qui est indiqué dans ses statuts. **L'article 65 révisé** stipule que le montant du capital social est librement déterminé par les associés sans toutefois être inférieur au minimum fixé par l'AU portant D.S.C et G.I.E en fonction de la forme juridique ou de l'objet social.

L'article 66 révisé relève que si le montant du capital de la société en cours de formation n'atteint pas le minimum fixé l'AU portant D.S.C et G.I.E, la société ne peut être valablement constituée.

V. LES TYPES DE SOCIETES COMMERCIALES

Ce sont les sociétés commerciales² telles que définies par l'Acte Uniforme OHADA portant droit des sociétés commerciales et G.I.E. On distingue :

¹ Article 17 de l'AU OHADA portant D.S et G.I.E : la dénomination sociale doit figurer sur tous les actes et documents émanant de la société et destinés aux tiers, notamment les lettres, les factures, les annonces et publications diverses. Elle doit être précédée ou suivie immédiatement en caractères lisibles de l'indication de la forme de la société, du montant de son capital social, de l'adresse de son siège social et de la mention de son immatriculation au registre du commerce et du crédit mobilier.

A. Les sociétés de personnes³

Elles sont constituées entre les personnes qui se connaissent mutuellement, c'est-à-dire en considération de la personne. Le capital social est divisé en **parts sociales** de même valeur nominale.

On distingue :

1. **Les SNC** (Sociétés en Nom Collectif)⁴ dans lesquelles tous les associés sont des commerçants. Ils sont donc solidairement et indéfiniment responsables des dettes sociales.
2. **Les SCS** (Sociétés en Commandite Simple)⁵ dans lesquelles coexistent deux types d'associés : les commandités qui sont des commerçants et les commanditaires encore appelés associés en commandite qui ne sont responsables des dettes sociales qu'à concurrence de leur apport.

B. La SARL (Société à Responsabilité Limitée).⁶

C'est également une forme de société qui est constituée en considération de la personne. **Les associés** qui ne sont pas des commerçants, ne sont responsables des dettes sociales qu'en concurrence de leurs apports. L'article 311 de l'A.U révisé précise que sauf disposition nationale contraire, le capital social doit être d'un million⁷ (1 000 000) de francs CFA au moins. Il est divisé en parts sociales égales dont la valeur nominale ne peut être inférieure à cinq mille (5 000) FCA.

C. La S.A (Société Anonyme)⁸

C'est une société dans laquelle les actionnaires ne sont responsables des dettes sociales et dont les droits des actionnaires sont représentés par les actions. Elle est constituée en considération des apports effectués par des personnes morales ou physiques appelées **actionnaires**. Le capital minimum est fixé à dix millions (10 000 000) de francs CFA.

² L'Acte Uniforme OHADA portant droit des sociétés commerciales et G.I.E définit la société en son article 4 comme un contrat pour le cas des sociétés ayant plusieurs associés, et en son article 5 comme un écrit pour les sociétés unipersonnelles.

³ Articles 270 et suivant de l'acte uniforme portant droit des sociétés commerciales et G.I.E.

⁴ Articles 270 à 292 de l'acte uniforme OHADA portant droit des sociétés commerciales et G.I.E.

⁵ Articles 293 à 308 de l'Acte Uniforme OHADA portant droit des sociétés commerciales et G.I.E.

⁶ Articles 309 à 384 de l'Acte Uniforme OHADA portant droit des sociétés commerciales et G.I.E.

⁷ Article 311 révisé de l'Acte Uniforme OHADA portant droit des sociétés commerciales et G.I.E.

⁸ Articles 385 à 852 de l'Acte Uniforme OHADA portant droit des sociétés commerciales et G.I.E..

L'article 387 révisé de l'A.U relève que le capital est divisé en actions dont le montant est librement fixé par les statuts. Le montant nominal du capital est exprimé en nombre entier.

D. La SAS (Société par Actions Simplifiée)⁹

L'Acte Uniforme OHADA sur les sociétés commerciales du 17 avril 1997 a été révisé par le Conseil des Ministres OHADA, qui en a adopté la dernière « mouture » le 30 janvier 2014 à Ouagadougou et entrera en vigueur 90 jours après cette publication, soit le 05 mai 2014. Les sociétés et groupements existants auront deux ans à compter de son entrée en vigueur pour mettre leurs statuts en harmonie avec le nouvel Acte Uniforme.

L'une des principales innovations porte sur l'introduction de la **Société par Actions Simplifiée (SAS)**, nouveau type de société par actions (comme la SA) mais sans capital minimum¹⁰ et sans nécessairement de Commissaires aux Comptes en dessous de certains seuils. La SAS ne comprend pas obligatoirement de Conseil d'Administration (contrairement aux SA de plus de trois actionnaires) et laisse aux statuts le soin de définir les conditions dans lesquelles la société est dirigée par son Président (qui a tous pouvoirs pour la représenter et l'engager vis-à-vis des tiers) et ses éventuels Directeurs Généraux ou Directeurs Généraux Adjointes. Les statuts peuvent néanmoins librement créer, si les associés le jugent utile, un organe collégial de direction ou de surveillance (type comité exécutif ou comité de surveillance) dont ils définissent les pouvoirs et le fonctionnement.

Les SA existantes qui le souhaitent pourront être transformées en SAS par un vote à l'unanimité des actionnaires¹¹.

La SAS est une société instituée par un ou plusieurs associés et dont les statuts prévoient librement l'organisation et le fonctionnement de la société sous réserve des règles impératives aux dispositions de l'article 353 de l'A.U. Les associés des S.A.S ne sont responsables des dettes sociales qu'à concurrence de leurs apports :

1. La société est désignée par une dénomination sociale qui doit immédiatement précédée ou suivie en caractères lisibles des mots «**Société par Actions Simplifiée** » ou du sigle « **SAS** »
2. Lorsque cette société ne comporte qu'une seule personne, celle-ci est désignée « associé unique. » La société est alors désignée par une

⁹ Article 853 de l'Acte Uniforme OHADA révisé portant droit des sociétés commerciales et G.I.E.

¹⁰ Voir article 853-5 de l'Acte Uniforme OHADA portant droit des sociétés commerciales et G.I.E.

¹¹ Voir article 853-6 de l'Acte Uniforme OHADA portant droit des sociétés commerciales et G.I.E.

dénomination sociale qui doit immédiatement précédée ou suivie en caractères lisibles des mots «**Société par Actions Simplifiée Unipersonnelle** » ou du sigle « **SASU** »

Dans l'ensemble, les règles applicables aux Sociétés Anonymes s'appliquent aux SAS à l'exemption des dispositions particulières prévues dans les articles 387 al1¹², 414¹³ à 561¹⁴, 690¹⁵, 751¹⁶ à 753 de l'A.U.

¹² Qui traite du montant du capital minimal

¹³ Qui traite du mode d'administration dans les SA

¹⁴ Qui traite des décisions prises par l'administrateur unique

¹⁵ Qui traite de la transformation des SA

¹⁶ Qui traitent des droits d'attribution

CHAPITRE II

LES ASPECTS COMPTABLES DE CONSTITUTION DES SOCIÉTÉS COMMERCIALES

La constitution des sociétés commerciales entraîne des formalités juridiques et fiscales. Ces différentes étapes doivent être matérialisées par des écritures comptables sur la base des pièces justificatives. Après avoir examiné le cas particulier du *traitement des frais de constitution*, nous examinerons dans ce chapitre, les aspects comptables de constitution des :

- *Sociétés en Nom Collectif (SNC) ;*
- *Société à responsabilité limitée (SARL) ;*
- *Société anonymes (S.A)*

I. TRAITEMENT DES FRAIS DE CONSTITUTION

Les formalités de constitution des sociétés commerciales entraînent pour la nouvelle société l'engagement de plusieurs frais tels que :

- ❖ les honoraires du notaire ;
- ❖ les frais de publicités ;
- ❖ les commissions bancaires ;
- ❖ etc.

A. Engagement des frais de constitution

Au moment de leur engagement, ces frais sont comptabilisés au débit des comptes de charges par natures concernées par le crédit d'un compte de trésorerie ou de tiers.

Exemple : Pour la constitution d'une SARL, il a été payé par chèque BICEC les frais suivant au 01/01/N hors taxes :

❖ timbres papiers	25 000
❖ honoraires du notaire :	300 000
❖ frais d'insertion au journal	119 250
❖ commissions bancaires :	238 500

T.A.F : Passez dans le journal de la société, les écritures relatives au paiement des frais de constitution. (Les écritures d'engagement ne sont pas nécessaires)

Journal au 1^{er} janvier N

--	--	--	--	--

B. Traitement des frais de constitution a la clôture du premier exercice

En fonction des objectifs de l'entreprise et selon leur importance ainsi que la décision de gestion de l'entreprise, ces frais seront :

- ❖ soit maintenus dans les comptes de charges et vont donc influencer le résultat de premier exercice ;
- ❖ soit transférés au bilan pour être reparti sur plusieurs exercices.

C. Transfert des frais au bilan

Si la décision de gestion consiste à transférer les frais de constitution au bilan, ils seront alors portés au débit du compte 2011 « frais de constitution », par le crédit du compte 78 « transfert des charges » s'il s'agit des charges d'exploitation et financières ou 848 « transfert des charges H.A.O » pour leur montant hors taxes.

Exemple : la SARL décide d'immobiliser les frais de constitution à la clôture de l'exercice N.

T.A.F : Passer dans ces livres, les écritures comptables.

Journal au 31 décembre N

--	--	--	--	--

D. Amortissement des frais de constitution

L'étalement des frais d'établissement et charges à répartir sur plusieurs exercices se fait à la clôture de chaque exercice concerné par amortissement direct suivant l'écriture : débit 6811 « dotations aux amortissements des charges immobilisées » par le crédit du compte 20 « charges immobilisées. » Les charges immobilisées doivent être amorties le plus tôt possible : 2 à 5 ans, à l'exception des primes de remboursement des obligations qui peuvent être réparties sur la durée de l'emprunt.

Aucune distribution de bénéfice ne peut intervenir avant amortissement complet des frais d'établissement. Pour cette raison, il sera admis qu'en cas de bénéfices suffisants, le plan d'amortissement initial ne soit pas mené à son terme et qu'à l'issue d'un exercice la totalité des charges non encore amorties le soit globalement et intégralement pour permettre la distribution de dividendes.

Exemple : la SARL décide d'amortir les frais de constitution sur une durée de deux ans.

T.A.F : Passer dans ces livres, les écritures comptables au 31/12/N.

Journal au 31 décembre N

--	--	--	--	--

II. CONSTITUTION DES SNC

A. Rappel de quelques principes juridiques

1. La société en nom collectif est celle dans laquelle tous les associés sont commerçants et répondent indéfiniment et solidairement des dettes sociales¹⁷
2. Les créanciers de la société ne peuvent poursuivre le paiement des dettes sociales contre un associé que 60 jours au moins après avoir vainement mis en demeure la société par acte extrajudiciaire. Ce délai peut être prorogé par ordonnance du président de la juridiction

¹⁷ Article 270 du l'A.U OHADA relatif aux D.S.C et G.I.E

compétente statuant à bref délai sans que la prorogation puisse excéder 30 jours¹⁸

3. La société en nom collectif est désignée par une dénomination sociale qui doit être immédiatement précédée ou suivie en caractères lisibles des mots : " société en nom collectif " ou du sigle : « S.N.C »¹⁹
4. Le capital social est divisé en parts sociales de même valeur nominale. Les parts sociales ne peuvent être cédées qu'avec le consentement unanime des associés. A défaut d'unanimité, la cession ne peut avoir lieu, mais les statuts peuvent aménager une procédure de rachat pour permettre le retrait de l'associé cédant²⁰.

B. Aspects comptables

Compte tenu de l'intuitu personae dans les SNC, les comptes individuels sont ouverts à chaque associé et en fonction de la nature de son apport. Les schémas comptables comprennent deux étapes :

- *la promesse d'apport ;*
- *la réalisation des apports.*

1. Promesse d'apport

Elle matérialise la créance de la société sur ses associés. On passera donc les écritures suivantes :

4611		Associé X son apport en nature	x	
4412		Associé X son apport en numéraire	x	
	1011	Capital de X		x

2. La libération des apports.

C'est la constatation effective des apports. On créditera les comptes 46. « Associé » par le débit des éléments d'actif apportés.

¹⁸ Article 271 du l'A.U OHADA relatif aux D.S.C et G.I.E

¹⁹ Article 272 du l'A.U OHADA relatif aux D.S.C et G.I.E

²⁰ Articles 273 et 174 du l'A.U OHADA relatif aux D.S.C et G.I.E

Exemple :

A et B créent le 01/01/N, une SNC au capital de 5 000 000 F CFA.

- A apporte 2 000 000 F CFA en espèce qu'il dépose le 05/01/N à la banque au compte ouvert par la société ;
- B apporte sa situation active et passive arrêté ainsi qu'il suit au 31/12/N-1 :

ACTIF		PASSIF	
Immeuble	2 000 000	Capital	3 000 000
Marchandises	500 000	Fournisseurs	400 000
Clients	700 000		
Espèces	200 000		
TOTAL ACTIF	3 400 000	TOTAL PASSIF	3 400 000

T.A.F : Passer les écritures de constitution et présenter le bilan d'ouverture de la nouvelle société au 05/01/N.

III. CONSTITUTION DES SARL

A. RAPPELS JURIDIQUES

1. La société à responsabilité limitée est une société dans laquelle les associés ne sont responsables des dettes sociales qu'à concurrence de leurs apports et dont les droits sont représentés par des parts sociales. Elle peut être constituée par une personne physique ou morale, ou entre deux ou plusieurs personnes physiques ou morales²¹ ;
2. La société est désignée par une dénomination sociale qui doit être immédiatement précédée ou suivie en caractères lisibles des mots : « société à responsabilité limitée » ou du sigle : « S.A.R.L²² »
3. Les parts sociales doivent être intégralement souscrites par les associés à la constitution et les apports en nature doivent

²¹ Article 309 du l'A.U OHADA relatif aux D.S.C et G.I.E

²² Article 310 du l'A.U OHADA relatif aux D.S.C et G.I.E

intégralement libérés. Les apports en numéraire doivent être libérés lors de la souscription du capital de la moitié et le surplus en une ou plusieurs fois dans un délai de deux (2) ans à compter du jour de l'immatriculation au RCCM²³

4. Les statuts doivent nécessairement contenir l'évaluation de chaque apport en nature et des avantages particuliers stipulés. Cette évaluation est faite par un commissaire aux apports choisi sur la liste des commissaires aux comptes dès lors que la valeur de l'apport ou de l'avantage considéré, ou que la valeur de l'ensemble des apports ou avantages considérés, est supérieure à cinq millions (5.000.000) de francs CFA²⁴ ;
5. Les fonds provenant de la libération des parts sociales font l'objet d'un dépôt immédiat par le fondateur en banque, contre récépissé, dans un compte ouvert au nom de la société en formation, ou en l'étude d'un notaire. Les fonds ainsi déposés sont indisponibles jusqu'au jour de l'immatriculation de la société au registre du commerce et du crédit mobilier. A compter de ce jour, ils sont mis à la disposition du ou des gérants régulièrement nommés par les statuts ou par acte postérieur. Dans le cas où la société ne serait pas immatriculée au registre du commerce et du crédit mobilier dans le délai de six mois à compter du premier dépôt des fonds en banque, dans tout autres établissements de crédit ou de microfinance dûment agréé, les apporteurs peuvent, soit individuellement, soit par mandataire les représentant collectivement, demander au président de la juridiction compétente l'autorisation de retirer le montant de leurs apports.

B. ASPECTS COMPTABLES

Les écritures comptables sont identiques à celles des SNC. On distingue également deux étapes :

- ❖ *la promesse d'apport ;*
- ❖ *la réalisation des apports.*

²³ Article 311-1 révisé de l'A.U OHADA relatif aux D.S.C et G.I.E

²⁴ Article 312 du l'A.U OHADA relatif aux D.S.C et G.I.E

III. CONSTITUTION DES SOCIÉTÉS DE CAPITALS

Nous traiterons ici exclusivement du cas des sociétés anonymes compte tenu de la libre organisation des SAS.

A. Aspects juridiques

1. La société anonyme est une forme de société dans laquelle les actionnaires ne sont responsables des dettes sociales qu'à concurrence de leurs apports et dont les droits des actionnaires sont représentés par des actions. La société anonyme et la SAS peuvent ne comprendre qu'un seul actionnaire²⁵.
2. Le capital social doit être entièrement souscrit avant la date de la signature des statuts ou de la tenue de l'assemblée générale constitutive. Les actions représentant des apports en numéraire sont libérées, lors de la souscription du capital, d'un quart au moins de leur valeur nominale. La libération du surplus intervient dans un délai qui ne peut excéder trois ans à compter de l'immatriculation au RCCM. Tant que le capital n'est pas entièrement libéré, la société ne peut ni augmenter son capital sauf si cette augmentation de capital est réalisée par des apports en nature, ni émettre des obligations.
3. Les apports en nature doivent être évalués par un commissaire aux apports. Ils doivent être intégralement libérés à la souscription²⁶.

B. Aspects comptables

Dans le cadre du traitement comptable de constitution des S.A, plusieurs cas sont de figure sont envisagés. Toutefois, il convient de constater :

- *la promesse d'apport ;*
- *la réalisation des apports*

Cependant, plusieurs cas sont à envisager.

²⁵ Article 385 du l'A.U OHADA relatif aux D.S.C et G.I.E

²⁶ Article 400 du l'A.U OHADA relatif aux D.S.C et G.I.E

1. Apports en numéraire libérés intégralement.

Le schéma comptable est le suivant :

1.1. La promesse des apports

4611		Actionnaire, apport en nature	Montant des apports en nature	
4412		Actionnaire, apport en numéraire	Montant des apports en numéraire	
	101	Capital social		Montant du capital social

1.2. La réalisation des apports

On soldera les comptes 46 par le débit du compte des actifs concernés.

Application

La SOMECAM S.A est créée le 15 janvier N au capital de 20 000 000 F CFA (actions de 10 000 F CFA) donc 5 000 000 F CFA représentant les apports en nature. Les apports en numéraire sont libérés intégralement à la constitution et les sommes sont disponibles le 20 janvier chez le notaire qui les verse le même jour au compte bancaire de la société.

T.A.F : Passer les écritures de constitution de cette société.

2. Apports en numéraire libérés partiellement

Plusieurs étapes sont à envisager :

2.1. La promesse des apports

4611		Actionnaire, apport en nature	Montant des apports en nature	
4413		Actionnaire, capital souscrit appelé non versé	Fraction du numéraire appelée	
109		Actionnaire, capital souscrit et non appelé	Fraction du numéraire non appelée	
	1011	Capital souscrit, non appelé		Fraction du numéraire non appelée
	1012	Capital souscrit, appelé, non versé		Apport en nature + Fraction du numéraire appelée

2.2. Réalisation des apports

On soldera les comptes 46 par le débit du compte des actifs concernés

2.3. Appel des autres fractions du capital

La société appellera les autres fractions du capital soit en un seul versement, soit en deux ou trois versements. Les écritures comptables sont les suivantes :

a. Appel du capital

Cette opération consiste en la diminution du compte 1011 de la fraction du capital appelé.

1011		Capital souscrit, non appelé	Montant du numéraire appelé	
	1012	Capital souscrit, appelé, non versé		Montant du numéraire appelé

b. Constatation de l'exigibilité

Cette opération consiste en la diminution du compte 109 de la fraction du capital appelé.

467		Actionnaires, restant dû sur capital appelé	Montant du numéraire appelé	
	109	Actionnaire, capital souscrit et non appelé		Montant du numéraire appelé

c. Réalisation des apports

Cette opération consiste à solder le compte 467 pour constater la libération effective des actionnaires par le débit d'un compte de trésorerie.

52		Banque	Montant du numéraire appelé	
	467	Actionnaires, restant dû sur capital appelé		Montant du numéraire appelé

d. Organisation des comptes

Cette opération consiste à régulariser le compte 1012 pour constater la fraction du capital effective libéré et non amorti.

1012		capital souscrit, appelé, non versé	Montant total du capital libéré	
	1013	capital souscrit, appelé, versé, non amorti		Montant total du capital libéré

Remarque

- lorsque le capital est intégralement libéré, les comptes 1011 et 1012 se soldent. Il convient à cet effet de solder le compte 1013 par le crédit du compte 101 « capital social » du montant total du capital ;
- le compte 109 est un compte soustractif du passif du bilan.

Application.

Une S.A est constitué le 1^{er} janvier N au capital de 40 000 000 F CFA de valeur nominale 10 000 F CFA dont 2 500 actions d'apport remises à M. BELO apporteur de sa situation active et passive pour :

❖ Terrain	20 000 000
❖ Mobiliers	8 000 000
❖ Marchandises	3 500 000
❖ Fournisseurs	1 000 000
❖ Autres dettes	2 500 000

La S.A reprend l'intégralité des actifs de BELO en s'engage à payer son passif exigible. Par ailleurs, l'excédant de son apport sera porté au crédit de son compte courant.

Les apports en numéraire sont libérés du minimum légal chez le notaire Me EDIMO le 03/01/N qui les verse le même jour au compte bancaire de la société compte tenu des honoraires pour 500 000 F CFA.

T.A.F :

- 1) Passer les écritures de constitution et présenter le bilan d'ouverture.
- 2) Le 15 décembre N, la société appelle le 2^e et le 3^e quarts et tous les actionnaires versent les sommes dues à la banque. Passer les écritures comptables.
- 3) Le 15 avril N+1, la société appelle le solde et tous les actionnaires versent les sommes dues à la banque. Passer les écritures comptables.

Solution

3. Cas des versements anticipés.

La société ayant appelé une fraction du capital, il peut arriver que certains actionnaires décident de se libérer intégralement. On dira qu'ils ont fait un versement anticipé de leur fraction du capital non appelé par la société. Cette fraction du capital versée par anticipation sera portée au crédit du compte 4616 « actionnaires, versements anticipés » et fera l'objet d'un apurement lors des prochains appels. Ainsi :

- les écritures d'appel sont les mêmes ;
- lors de la libération, on constatera la fraction de l'anticipation

52 ou 4711		Banque ou notaire	Fraction appelée + anticipation	
	4613	Actionnaire, capital souscrit appelé non versé		Fraction appelée
	4616	actionnaires, versements anticipés		Fraction anticipée

Exemple : Une S.A est créée le 1^{er} mars N au capital de 50 000 000 F CFA de valeur nominale 20 000 F CFA constitué exclusivement des apports en numéraires. La société appelle les deux premiers quarts à la constituions et les actionnaires versent les sommes dues à la BICEC. Toutefois, un actionnaire détenant 800 actions décide de se libérer intégralement.

T.A.F :

- 4) Passer les écritures de constitution.
- 5) Le 05 octobre N, la société appelle le 3^e quarts et tous les actionnaires versent les sommes dues à la banque. Passer les écritures comptables.
- 6) Le 12 mai N+1, la société appelle le solde et tous les actionnaires versent les sommes dues à la banque. Passer les écritures comptables.

Solution

4. Cas de défaillance.

La société ayant appelé une fraction du capital, il peut arriver que certains actionnaires ne se libèrent pas à la date limite fixée par la société. Ils seront alors considérés comme défaillant. Leurs actions seront retirées et vendues aux nouveaux acquéreurs. Après imputation des frais et intérêts de retard, leurs comptes seront soldés. Les écritures comptables sont les suivantes.

4. Paiement s'il y a lieu des frais de protêt pour constater la défaillance

6324		Honoraires	Montant des honoraires	
	52 ou 57	Banque ou caisse		Montant des honoraires

5. Constatation de la défaillance

4617		Actionnaire défaillant	Montant de la défaillance	
	467	Actionnaires, restant dû sur capital appelé		Montant de la défaillance

6. Vente des titres

52		Banque	Prix de vente	
	4617	Actionnaire défaillant		Prix de vente

7. Imputation des frais et intérêt

4617		Actionnaire défaillant	Montant frais + intérêts	
	77	Intérêts		montant des intérêts
	781	Transfert des charges d'exploitation		montant frais

8. Solde du compte de l'actionnaire défaillant.

Application : DELO, souscripteur de 1 500 actions de 10 000 F CFA d'une S.A, n'a pas répondu à l'appel du 3^e quart. La société constate sa défaillance le 15 mars N et vend ses titres comme libérés de moitié à 4 700 F CFA l'une. Le solde de son compte lui est versé le 30 avril N après imputation des honoraires payés par chèque pour 15 000 et des intérêts de retard de 10 000

T.A.F

- Ecritures relatives à l'actionnaire défaillant
- Déterminer le résultat de cette opération

Solution

- Constatation de la défaillance**

4617 Actionnaire défaillant. $10\,000 \times \frac{1}{4} \times 1\,500 = 3\,750\,000$

467 actionnaires, restant dû sur capital appelé **3 750 000**

- Païement s'il y a lieu des frais de protêt pour constater la défaillance**

6324. Honoraires 10 000

52 Banque 10 000

- Vente des titres**

52 Banque $1\,500 \times 4\,700 = 7\,050\,000$

4617 Actionnaire défaillant. (Prix de vente) 7 050 000

- Imputation des frais et intérêt**

4617 Actionnaire défaillant **25 000**

781 Transfert des charges d'exploitation 15 000

77 intérêts 10 000

Débit 4617	Actionnaire défaillant	Crédit
3 750 000	7 050 000	
25 000		
Sc : 3 275 000		
7 050 000	7 050 000	

- Résultat

1^{ère} méthode

Sommes versées : $\frac{2}{4} \times 10\,000 \times 1\,500 =$	7 500 000
Sommes perçues	- 3 275 000
	<hr/>
Pertes	4 225 000

2^e méthode

$$(\frac{3}{4} \times 10\,000 \times \frac{3}{4} - 4\,700) \times 1\,500 + 25\,000 = 4\,225\,000$$

CHAPITRE III : AFFECTATION DE RESULTAT

En respect des dispositions de l'article 137 de l'AU portant D.S.C et GIE, à la clôture de chaque exercice, le gérant ou le conseil d'administration ou l'administrateur général selon le cas, établit et arrête les états financiers de synthèse conformément aux dispositions de l'A.U portant organisation et harmonisation des comptabilités.

Conformément aux dispositions de l'article 140, ces documents sont adressés dans les S.A, les SAS et les SARL, aux commissaires aux comptes 45 jours au moins avant la date de l'assemblée générale ordinaire qui doit obligatoirement se tenir 6 mois après la clôture de chaque exercice et statuant entre autre sur les modalités de l'affectation du résultat. L'assemblée générale décide donc de l'affectation du résultat de l'exercice (n-1) au cours de l'exercice (n) dans le respect des dispositions légales et statutaires²⁷. Nous examinerons dans ce chapitre :

- affectation de résultat dans les SNC
- affectation de résultat dans les SARL, les SA et SAS.

L'assemblée générale décide de l'affectation du résultat dans le respect des dispositions légales et statutaires.

I. AFFECTATION DU RESULTAT DANS LES SOCIETES DE PERSONNES

Les sociétés de personnes sont celles dans lesquelles les associés sont solidairement et indéfiniment responsables des dettes sociales à l'exception des commanditaires des SCS. Ainsi, seuls les statuts prévoient les modalités d'affectation du résultat. Dans les sociétés de personnes, il n'est pas prévu de réserve obligatoire.

A. Aspects fiscaux

Conformément aux dispositions de **l'article 3 (3)** du CGI, les sociétés de personnes sont des assujettis à l'I.S par option. Cependant, il convient de distinguer le cas des SNC au cas particulier des SCS.

1. Le cas des SNC.

La SNC est une société fiscalement transparente. La part de bénéfice revenant à chaque associé doit être imposée à l'IRPP. Toutefois, l'opacité fiscale s'applique

²⁷ Article 142 du l'A.U OHADA relatif aux D.S.C et G.I.E

lorsque la SNC a choisi à être imposé au régime de l'impôt sur les sociétés conformément aux dispositions de **l'article 3 (3)** du CGI.

2. Cas particulier des SCS

Dans les SCS :

- seuls les commandités ont le statut des associés des SNC du fait de leur responsabilités solidaires et indéfinies des dettes sociales. Sauf le cas d'option de la SCS, la part de bénéfice revenant à ces associés est imposée à l'IRPP ;
- la fraction du bénéfice revenant au commanditaire est soumise à l'opacité fiscale. C'est-à-dire imposée à l'I.S.

B. Aspects comptables

Par souci d'une bonne lisibilité fiscale et comptable, retenons le cas spécifique d'une SNC n'ayant pas opté pour le régime de l'impôt sur les sociétés d'une part, et le cas d'une SNC ayant optés pour le régime de l'impôt sur les sociétés

1. Cas d'une SNC n'ayant pas opté pour le régime de l'impôt sur les sociétés

Le bénéfice réalisé par les SNC est imposé à l'IRPP, on dit alors que la SNC est fiscalement transparente. Cette transparence fiscale veut que la part de bénéfice de chaque associé soit imposée dans ses mains en sa qualité de personne physique, dans la catégorie de BAIC, conformément aux dispositions de l'article 69 du CGI qui fixe le barème de calcul de l'IRPP. La base d'imposition est ainsi constituée :

- ❖ Pour le gérant : de sa part de dividende (part d'intérêt), la somme de ces rémunérations perçues au cours de l'exercice ;
- ❖ Pour les autres associés : la part de dividende.

Application

La SNC A, B et C est constituée au capital de 1 000 000 F CFA divisé en parts sociales de 1 000 F CFA soit :

- ❖ Associé A : 500 parts
- ❖ Associé B : 300 parts
- ❖ Associé C : 200 parts

L'associé A est gérant et prélève mensuellement 250 000 FCFA à titre de sa rémunération portée en charge.

D'après les statuts, sur le bénéfice de l'exercice, après déduction d'une réserve facultative de 10%, le solde sera reparti aux associés proportionnellement aux apports.

Le résultat comptable de l'exercice 2012 s'élève à 10 500 000 et l'assemblée des associés du 30 Avril 2013 a approuvé les comptes présentés par le gérant.

T.A.F

- Présenter le tableau de répartition de bénéfice ;
- Déterminer pour chaque associé sa base d'imposition à l'IRPP.

Solution

a. Tableau de répartition de bénéfice

Eléments	Calculs	Montant

b. Base d'imposition à l'IRPP pour chaque associé

Elément à imposer	Total	Associé A	Associé A	Associé A

NB : Les rémunérations mensuelles du gérant ont fait l'objet de la retenue à la source mensuellement de l'IRPP au titre de revenus de salaires.

2. Cas des SNC ayant opte pour le régime de l'impôt sur les sociétés

L'option au régime de l'IS se traduit par les conséquences suivantes :

- la société devient fiscalement opaque, c'est à dire que la SNC devient le redevable réel et supporte ainsi la charge fiscale ;
- la société s'acquitte d'IS dans les règles habituelles ;
- Il y a une double imposition fiscale : le bénéfice global est imposé à l'IS au titre de l'impôt direct et supporté directement par l'entreprise en sa qualité de personne imposable par option. Le dividende à payer aux associés est imposé à l'IRCM dans le chapitre de l'IRPP et retenu à la source par la société distributrice.

Application :

Reprenez l'exemple ci-dessus et :

- Présenter le tableau de répartition de bénéfice
- Passer les écritures de répartition en tenant compte de l'incidence fiscale.

Solution

a. Calcul du résultat net après impôt

Tableau de répartition de bénéfice

Eléments	Calculs	Montant

b. Ecritures comptables

II. AFFECTATION DE RESULTAT DANS LES SARL, LES SA ET LES SAS

A la clôture d'un exercice, le résultat déterminé peut être une perte ou un bénéfice. Ce qui nous permet d'examiner deux situations :

- *affectation du résultat en cas de perte ;*
- *affectation du résultat en cas de bénéfice.*

A. Affectation du résultat en cas de perte

Il s'agit dans ce cas de la perte comptable réalisée à la clôture de l'exercice et portée au passif du bilan dans le compte 139 « résultat net : perte » précédé du signe moins qui vient en diminution des capitaux propres. Au début de l'exercice suivant, cette perte est virée au débit du compte 1309 « résultat net en instance d'affectation : perte. » par l'écriture suivante :

1309		Résultat net en instance d'affectation : perte	Montant de la perte	
	139	Résultat net : perte		Montant de la perte
		Pour solde du compte crédité		

L'AGO qui statue sur les modalités d'affectation du résultat peut décider de porter cette perte à nouveau. On débitera le compte 1291 « perte nette à reporter » par le crédit du compte 1309. La perte ainsi affectée sera déduite sur les résultats bénéficiaires ultérieurs avant toute distribution conformément aux dispositions des articles 143 et 144 de l'AU portant droit des sociétés commerciales.

Application : Le résultat d'une SA est débiteur au 31/12/12 de 18 000 000 F CFA. L'A.G.O des actionnaires réunie le 15/04/13 décide de porter ce résultat à nouveau.

T.A.F : Passer les écritures relatives à la clôture de l'exercice 2012, ainsi que celles d'affectation du résultat.

Solution

B. Affectation du résultat en cas de bénéfice

Le bénéfice net après impôt de la société est porté en fin d'exercice au crédit du compte 131 « résultat net : bénéfice. » Au début de l'exercice suivant, le solde de ce compte est viré au crédit du compte 1301 « résultat en instance d'affectation : bénéfice. »

L'AGO des actionnaires qui se réunit six mois au plus tard après la fin de l'exercice au cours duquel ce bénéfice a été réalisé, statue sur les modalités de répartition du bénéfice conformément aux dispositions des articles 143 et 144 de l'A.U OHADA.

1. Les réserves

Les réserves constituent la partie du bénéfice affectée durablement à l'entreprise soit en respect des tests juridiques ou statutaires, soit par décision des organes compétents. On distingue :

- les réserves obligatoires
- les autres réserves.

1.1. Les réserves obligatoires

Ce sont des réserves constituées en application des dispositions légales ou statutaires. Il s'agit de la réserve légale et de la réserve statutaire.

1.1.1. La réserve légale

a. Définition

C'est un prélèvement effectué sur les bénéfices en vue de constituer un fonds de réserve en **application des dispositions légales**. La réserve légale est le gage des créanciers ; ainsi, les créanciers de la société sont garantis par ce patrimoine social.

b. L'assiette de prélèvement

La dotation à la réserve légale est de **10% au moins** du bénéfice à répartir. La base de calcul est le bénéfice à répartir (B.A.R) diminué le cas échéant des pertes antérieures RAN. La base de calcul de la réserve légale est donc fonction du signe du R.A.N antérieur :

- Cas du RAN antérieur est négatif ou débiteur : dans ce cas, la réserve légale se calcule après déduction de la perte antérieure reportée à nouveau. Réserve légale = $(B.A.R - RAN \text{ déficitaire}) \times \text{Taux de la réserve légale}$;
- Cas du RAN antérieur est positif ou créditeur : dans ce cas, la réserve légale se calcule directement sur le montant du B.A.R. Réserve légale = $B.A.R \times \text{Taux de la réserve légale}$

c. Plafond de la réserve légale

Le prélèvement ou la dotation à la réserve légale cesse d'être obligatoire lorsque son montant cumulé atteint 1/5 ou 20% du capital social.

Application

Une SA au capital de 50 000 000 F CFA dont 35 000 000 F CFA non appelé a réalisé au 31/12/2012 un bénéfice net après impôt de 8 000 000 F CFA.

T.A.F : Calculer la réserve légale dans les trois cas suivants :

1^{er} cas : Extrait du bilan arrêté au 31/12/2012

- ❖ Réserve légale 8 000 000 F CFA
- ❖ R.A.N créditeur 500 000 F CFA

Solution

2^{ème} cas : Extrait du bilan arrêté au 31/12/2012

- ❖ Réserve légale 8 000 000 F CFA
- ❖ R.A.N débiteur - 500 000 F CFA

Solution

3^{ème} cas : Extrait du bilan arrêté au 31/12/2012

- ❖ Réserve légale 9 300 000 F CFA
- ❖ R.A.N créditeur 500 000 F CFA

Solution

1.1.2. La réserve statutaire

C'est une réserve constituée en application des dispositions statutaires.

1.2. Les autres réserves

On peut citer : la réserve facultative, les réserves diverses, etc.

NB : Les réserves et les provisions réglementées font partie des ressources propres de l'entreprise. La différence entre ces notions tient à leur forme :

- ❖ la dotation des provisions réglementées est effectuée à la clôture de l'exercice sous la responsabilité du comptable ;
- ❖ la dotation des réserves résulte d'une délibération de l'AGO.

2. Le report à nouveau créditeur de l'exercice

Il s'agit d'une partie de bénéfice dont la distribution est différée par les organes compétents statuant sur les comptes de l'exercice.

3. Le bénéfice distribuable

Il est constitué du bénéfice de l'exercice diminué des pertes antérieures (RAN débiteur), de la réserve légale, statutaire et autres réserves, augmenté du RAN antérieur créditeur.

$B.A.D = B.A.R - R.A.N \text{ antérieurs débiteurs} - \text{les réserves} + R.A.N \text{ antérieur créditeur.}$

4. Le dividende

4.1. définition

Le dividende est le produit des actions ou des parts sociales (part d'intérêt) revenant aux actionnaires ou aux associés en leur qualité d'actionnaire ou d'associé. C'est la quote part de bénéfice revenant à chaque associé ou actionnaire.

4.2. Le montant du dividende

Le dividende des actions comprend le premier dividende et second dividende

a. Le premier dividende

Encore appelé intérêt statutaire, c'est la rémunération du capital investi. Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 145 de l'AU, les statuts peuvent prévoir

l'attribution d'un premier dividende qui est calculé sur le montant du capital libéré et non-amorti (remboursé) au taux fixé par les statuts.

b. Le second dividende

Encore appelé superdividende ou dividende complémentaire, c'est la rémunération du risque que prend l'associé en investissant dans l'entreprise. Son montant est identique pour toutes les actions ou parts, qu'elles soient totalement libérées ou non, remboursées ou non.

Dividende = intérêt statutaire (premier dividende) + superdividende (second dividende)

Exemple :

Une SA est constituée le 15 mars 2011 au capital de 60 000 000 F CFA (actions de 10 000 F CFA) dont 2 000 actions d'apport. Les apports en numéraire sont libérés du minimum légal à la souscription, du 2^{ème} quart le 1^{er} Juillet 2012 et du 3^{ème} quart le 1^{er} octobre 2012.

T.A.T :

- ❖ déterminer pour l'exercice 2012, le montant de l'intérêt statutaire au taux de 5% ;
- ❖ déterminer pour l'exercice 2012, le montant du superdividende sachant que le dividende par action est de 900 F CFA.

Solution

Calcul du 1^{er} dividende

Calcul du 2^e dividende

4.3. Incidence fiscale des dividendes

Au sens des dispositions de l'article 36 du CGI, les dividendes sont des produits des actions. De ce fait, ils font l'objet à la retenue à la source d'IRCM au taux de 16,5%. Au moment de leur paiement.

4.4. Le paiement des dividendes

Conformément aux dispositions de l'article 146 de l'AU, les modalités de paiement des dividendes sont fixées par l'AGO. Ainsi, la mise en paiement des dividendes doit avoir lieu dans un délai de maximum de neuf mois après la clôture de l'exercice. Toutefois, la prolongation de ce délai peut être accordée par le président du tribunal de la juridiction compétente.

5. Tableau de répartition et écritures comptables

Le tableau de répartition de bénéfice est un document qui retrace le processus de répartition adopté par l'A.G.O. Le schéma est le suivant

Bénéfice net à affecter
<ul style="list-style-type: none"> - RAN antérieur débiteur - Réserve légale au taux de 10% - Réserves statutaires et Autres réserves
+ RAN antérieur créditeur
= Bénéfice distribuable
<ul style="list-style-type: none"> - Premiers dividendes - Second dividende
= RAN de l'exercice

Le tableau de répartition consiste à envisager plusieurs situations :

- ❖ *le RAN antérieur est négatif ;*
- ❖ *la réserve légale est complémentaire ;*
- ❖ *le capital est inégalement libéré ;*
- ❖ *il existe des actions amorties ;*
- ❖ *il existe des dividendes prioritaires ou privilégiés.*

5.1. Le R.A.N antérieur est négatif

Le problème à résoudre dans ce cas est la base de calcul de la réserve légale. En application des dispositions de l'article 346 de l'AU OHADA²⁸, la base de calcul de la réserve légale est le bénéfice net diminué du montant des pertes antérieures.

Application

Le bénéfice net d'une S.A au 31/12/2012 est de 6 800 000 FCFA. Les statuts prévoient que sur le bénéfice de l'exercice, il sera prélevé :

- ❖ une dotation à la réserve légale conformément à la loi ;
- ❖ un intérêt statutaire de 6% aux actions
- ❖ le surplus après dotation des fonds de réserves jugés utile par l'AGO reviendra aux actionnaires à titre de superdividende. L'exercice antérieur s'était soldé par une perte comptable de 800 000 F CFA reportée à nouveau.

T.A.F :

- ❖ Etablir le tableau de répartition de bénéfice sachant qu'il a été décidé d'une dotation de 2 700 000 F CFA à la réserve de prévoyance et 200 000 au report à nouveau. Le capital social entièrement libéré et non amorti est de 20 000 000 F CFA (actions de 10 000 F CFA)
- ❖ Passer les écritures de répartition (tenir compte de l'incidence fiscale)

Solution

²⁸ Article 346 : La répartition des bénéfices s'effectue conformément aux statuts, sous réserve des dispositions impératives communes à toutes les sociétés. A peine de nullité de toute délibération contraire, il est pratiqué sur le bénéfice de l'exercice diminué, le cas échéant, des pertes antérieures, une dotation égale à un dixième au moins affectée à la formation d'un fonds de réserve dit " réserve légale ". Cette dotation cesse d'être obligatoire lorsque la réserve atteint le cinquième du montant du capital social.

5.2. La réserve légale est complémentaire : art 346 de l'AU

D'après les dispositions de l'article 346 de l'AU portant D.S.C et GIE, la dotation à la réserve légale cesse d'être obligatoire lorsque son montant cumulé a atteint 1/5 ou 20% du capital social.

Application

L'extrait du bilan d'une SA présente au 31/12/N les soldes suivants

Capital social (actions de 10 000 F CFA)	200 000 000
Réserve légale	39 300 000
Autres réserves	30 000 000
R.A.N	- 2 500 000
Résultat net après impôt	32 500 000

Extrait des statuts :

Il sera attribué sur le bénéfice de l'exercice un intérêt statutaire de 5% aux actions libérées et non amorties.

Extrait du procès verbal de l'A.G.O du 15/06/N+1 :

- dotation d'un fonds réserve facultative pour un montant de 7 200 000 F CFA
- attribution aux actions d'un dividende brut par action multiple de 80 immédiatement inférieur et dotation d'un R.A.N possible.

T.A.F : Etablir le tableau de répartition de bénéfice

Solution

CALCULS PRELIMINAIRES

1. réserve légale

- Plafond : $200\,000\,000 \times 20\% = 40\,000\,000$
- Réserve légale : $30\,000\,000 \times 10\% = 3\,000\,000$
- Cumul : $3\,000\,000 + 39\,300\,000 = 42\,300\,000 >$ au plafond
- Dotation : $40\,000\,000 - 39\,300\,000 = 700\,000$

2. Dividende

- Dividende théorique : 22 100 000
- Dividende théorique par action : $22\,100\,000 / 20\,000$
1 105 F CFA
- Multiple de 80 : $1\,105 / 80 = 13,8125$, soit 13
- Dividende réel par action : $80 \times 13 = 1\,040$
- Dividende réel total : $1\,040 \times 20\,000 = 20\,800\,000$
- R.A.N : $22\,100\,000 - 20\,800\,000 = 1\,300\,000$
- Intérêt statutaire : $200\,000\,000 \times 5\% = 10\,000\,000$
- SD : $20\,800\,000 - 10\,000\,000 = 10\,800\,000$

5.3. Il existe des actions inégalement libérées

Le problème à résoudre est relatif au calcul des intérêts statutaires qui, par sa définition est la rémunération du capital investi. On retient donc que :

- l'intérêt statutaire doit être calculé exclusivement sur la fraction du capital libéré et non amorti ;
- les versements anticipés ne peuvent bénéficier de l'intérêt statutaire que si les statuts ou une décision de l'A.G.O le permet ;
- le superdividende doit être identique pour toutes les actions, il est donc versé à toutes les actions libérées ou non, amorties ou non.

Application

Au 31/12/N, le capital de la MITCAM SA est de 50 000 000 F CFA (actions de 10 000 F CFA) dont 2 000 actions d'apport. Les apports en numéraire ont été libérés du 1/4 depuis plus de deux ans, du 2^e quart le 1^{er} mars de l'année N et du 3^e quart le 1^{er} octobre de l'année N ; à cette date, un actionnaire détenant 1 000 actions s'est libéré

intégralement. Par ailleurs, l'actionnaire BANG détenteur de 800 actions est déclaré défaillant.

Il ressort du procès verbal de l'A.G.O du 15 mai N+1 qui délibère entre autre sur le projet d'affectation du bénéfice de l'exercice écoulé arrêté à 12 000 000 F CFA net d'impôt :

- dotation à la réserve légale conformément à la loi ;
- Intérêt statutaire de 6% aux actions libérées et non amorties ainsi qu'aux versements reçus par anticipation ;
- Sur le solde, dotation d'une réserve facultative de 3 580 000 F CFA ;
- Le solde, après dotation d'un R.A.N, reviendra aux actionnaires à titre de superdividende. Le dividende brut par action est fixé à 1 360 F CFA

T.A.F : Etablir le tableau de répartition de bénéfice et passer les écritures comptables (tenir compte de l'incidence fiscale)

Solution

CALCULS PRELIMINAIRES

1. Intérêts statutaires

- Actions d'apport : $10\ 000 \times 2000 \times 6\% = 1\ 200\ 000$
- Apports en numéraires libérés depuis plus d'un an $10\ 000 \times 1/4 \times 3\ 000 \times 6\% = 450\ 000$
- Apports en numéraires libérés depuis 10 mois $10\ 000 \times 1/4 \times 3\ 000 \times 6\% \times 10/12 = 375\ 000$
- Apports en numéraires libérés depuis 3 mois $10\ 000 \times 1/4 \times (3\ 000 - 800) \times 6\% \times 3/12 = 82\ 500$
- Versements anticipés : $10\ 000 \times 1/4 \times 1\ 000 \times 6\% \times 3/12 = 112\ 500$

2 220 000

2. calcul du Superdividende

- Intérêt statutaire par action : $10\ 000 \times 6\% = 600$
- SD part action : $1\ 360 - 600 = 760$
- SD total : $760 \times 5\ 000 = 3\ 800\ 000$

3. montant du R.A.N

R.A.N : $5\ 000\ 000 - 3\ 800\ 000 = 1\ 200\ 000$

5.4. Il existe des actions amorties

L'amortissement du capital consiste à rembourser par anticipation le capital aux actionnaires au moyen des réserves. Les actions ainsi complètement remboursé sont appelées actions de jouissance. Ainsi, ces actions de jouissance perdent le droit à l'intérêt statutaire mais conservent cependant le droit au superdividende.

Application

Le capital de 40 000 000 F CFA (actions de 40 000 F CFA) d'une SA est constitué des actions suivantes :

- ❖ 400 actions A amortis des $\frac{3}{4}$;
- ❖ 300 actions B libérées et non amortis ;
- ❖ 300 actions C émises le 01/04/N et libérées du minimum légal, le 2^{ème} quart ayant été libéré le 01/07/N.

Les statuts prévoient l'attribution aux actions un intérêt statutaire annuel de 6% du capital libéré et non amorti. L'AGO du 10 mai N+1 statuant sur l'affectation du bénéfice de l'exercice clos le 31/12/N a notamment fixé le dividende des actions B à 5 000 F CFA.

T.A.F : déterminer dans un tableau, le montant de dividende brut et net par action de chaque catégorie de titre ainsi que le montant du dividende total à payer par catégorie d'action.

Solution

dividende	Actions A		Actions B		Actions C	
	calcul	montant	calcul	montant	calcul	montant
Intérêt Stat	$\frac{1}{4} (40\,000 \times 6\%)$	600	$40\,000 \times 6\%$	2 400	$40\,000 \times 6\% \times \frac{9}{12}$	450
					$40\,000 \times 6\% \times \frac{6}{12}$	300
						750
SD : $5\,000 - 40\,000 \times 6\%$		2 600		2 600		2 600
Dividende brut / action		3 200		5 000		3 350
IRCM 16,5%		528		825		552,75
Dividende net / action		2 672		4 175		2 797,25
Nombre d'action		400		300		300
Dividende à verser		1 068 800		1 252 500		

5.5. Il existe des dividendes prioritaires

Les statuts de certaines sociétés prévoient de servir un dividende prioritaire à des actions privilégiées ou des actions sans droit de vote.

5.5.1. Les actions privilégiées ou actions de priorité

Ce sont celles qui confèrent à leur titulaire un ou plusieurs avantages par rapport aux autres actions. Elles sont habituellement créées quand une société doit augmenter son capital alors que sa situation financière n'est pas bonne. L'octroi des privilèges aux actions nouvelles est un moyen qui permet de convaincre les souscripteurs qui seraient insensibles par la perspective des bénéfices insuffisants ou inexistantes. L'avantage attribué aux actions privilégiées peut être le suivant :

- le droit à un dividende prioritaire c'est à dire un intérêt statutaire servi aux actions privilégiées par préférence aux actions ordinaires qui peuvent se voir priver du dividende si le bénéfice de l'exercice est insuffisant.
- l'octroi d'un dividende cumulatif si l'insuffisance du bénéfice de l'exercice ne permet pas de verser l'intégralité de l'intérêt statutaire aux actions privilégiées, le solde impayé leur sera versé sur les bénéfices des exercices suivants avant toute distribution aux actions ordinaires.

5.5.2. Les actions à dividendes prioritaires sans droit de vote

Les titulaires de ses actions jouissent d'une priorité par rapport à toutes les autres actions (privilégiées ou ordinaires) pour la distribution des intérêts statutaires.

Ce dividende prioritaire est partiellement cumulatif. En effet, si le bénéfice d'un exercice ne permet pas de leur verser intégralement, la fraction non payée est reportée sur les exercices ultérieurs dans la **limite de trois exercices suivants**.

Le bénéfice distribuable d'un exercice est donc affecté en suivant l'ordre des priorités suivantes :

- dividendes prioritaires des exercices N-3, N-2, N-1 qui resteraient encore à verser ;
- dividende prioritaire au titre de l'exercice N ;
- 1^{er} dividende des actions privilégiées et des actions ordinaires s'il en reste encore de bénéfice.
- dotation des réserves libres et ou des superdividendes de l'ensemble des actions.

Les avantages cités ci – dessus sont la contre partie de la privation du droit de vote. Ces dispositions permettent ainsi aux sociétés par action de renforcer leur fonds propre sans compromettre le pouvoir des actionnaires.

Application : Le capital d'une SA est divisé en 800 actions ordinaires et 200 actions à dividende prioritaire sans droit de vote.

La valeur nominale des actions est 10 000 F CFA. Les statuts attribuent aux actions ordinaires un 1^{er} dividende dont le taux est de 5% et aux actions prioritaires, un 1^{er} dividende au taux de 7,5%.

L'exercice N-1 s'est soldé par une perte de 400 000 F CFA qui a été reportée à nouveau et les dividendes prioritaires n'ont pas pu être servis. Le bénéfice net après impôt de l'exercice N est de 2 400 000 F CFA.

L'AGO décide qu'après paiement du 1^{er} dividende, il sera versé un superdividende de 1 000 F CFA par action et d'affecter le reste au R.A.N

T.A.F : présenter le tableau de répartition de bénéfice

Solution

--	--	--

CHAPITRE IV : AUGMENTATION DU CAPITAL

Les opérations d'augmentation du capital sont des mesures de financement ou de restructuration des entreprises.

Dans les S.A et conformément aux dispositions de l'article 564 l'AU portant DSC et CIE, l'assemblée générale extraordinaire (A.G.E) est seule compétente pour décider ou, le cas échéant, autoriser une augmentation de capital, sur le rapport du conseil d'administration ou de l'administrateur général, selon le cas, et sur le rapport du commissaire aux comptes.

Dans les SARL, les modifications de statut sont décidées par les associés représentant au moins les $\frac{3}{4}$ du capital social²⁹. Toutefois, une augmentation du capital par incorporation est décidée par les associés représentant la moitié du capital social³⁰.

I. APPELS JURIDIQUES

Il s'agit des formalités juridiques qui s'imposent lors des opérations d'augmentation du capital. Ce sont :

- réunion d'une assemblée générale extraordinaire qui délibère sur les propositions du conseil d'administration ;
- dépôt au greffe du tribunal de la 1ère instance d'une copie du procès verbal de la réunion ;
- Insertion d'un avis dans un journal d'annonce légale ;
- modification au RCCM et des statuts compte tenu du principe de fixité du capital social.

II. ASPECTS FISCAUX

L'opération d'augmentation de capital entraîne les conséquences fiscales qui seront développées dans le cours du droit d'enregistrement.

²⁹ Article 358 de l'A.U révisée

³⁰ Article 360 de l'A.U révisée

III. MODALITES PRATIQUES D'AUGMENTATION DU CAPITAL

Au sens de l'article 562 de l'AU portant DSC et CIE, le montant du capital peut être augmenté soit par émission d'actions nouvelles, par majoration du montant nominal des actions existantes, par compensation avec des créances certaines, liquides et exigibles sur la société, par incorporation de réserves, bénéfices ou primes d'émission, apport en nature. Nous examinerons dans ce chapitre, les opérations d'augmentation de capital par :

- *apports nouveaux en numéraire ou en nature ;*
- *incorporation des réserves ;*
- *Double augmentation du capital ;*
- *conversion des obligations en action ;*
- Conversion des créances du fournisseur en action

A. Augmentation de capital par apports nouveaux

Il peut s'agir :

- des apports nouveaux en numéraire ;
- des apports nouveaux en nature.

1. Augmentation Du Capital Par Apports Nouveaux en Numéraire

1.1. Principes juridiques

C'est une opération qui répond aux problèmes de financement exprimés par l'entreprise. Ainsi :

- ❖ le capital ancien doit être intégralement libéré (article 572 de l'AU OHADA) ;
- ❖ Dans les SA, les actions nouvelles en numéraire doivent obligatoirement être libérées, lors de la souscription d'un quart au moins de leur valeur nominale. La prime d'émission doit être intégralement libérée à la souscription (article 604 de l'AU OHADA). Dans les SARL, les apports en numéraire doivent être libérés lors de la souscription au moins de moitié ;
- ❖ Dans les SA, la libération du capital restant dû doit intervenir en une ou plusieurs fois sur appel du conseil d'administration ou de l'administrateur unique dans un délai de trois ans à compter du jour où l'augmentation du capital est réalisée (article 605 de l'AU OHADA). Dans les SARL, le capital restant dû doit être libéré dans un délai de deux (2) ans à compter du jour où

l'opération d'augmentation du capital est devenue effective (article 361-1 de l'AU OHADA révisé)

1.2. Prix et Prime d'émission

Conformément à l'article 563 du DSC, les actions nouvelles sont émises soit à la valeur nominale, soit à la valeur nominale majorée d'une prime d'émission.

Lorsque les actions sont émises à leur valeur nominale, on dit qu'elles sont émises au pair. Dans le second cas, on dira que les actions sont émises au prix d'émission.

1.2.1. Prix d'émission

Lorsque sont souscripteurs seuls les anciens actionnaires dans la proportion des actions anciennes détenues par chacun, il n'y a pas de problème d'émettre les actions au pair. Mais lorsqu'interviennent les nouveaux actionnaires, ils auront droit aux réserves antérieurement constituées en leur absence. Situation qui défavorise les anciens actionnaires. Pour établir cet équilibre, les actions nouvelles doivent être émises à un prix compris entre la valeur nominale et la valeur mathématique de l'action avant augmentation du capital. C'est ce prix qui est appelé « prix d'émission ou prix de vente »

Conformément à l'article 588 du DSC, le prix d'émission doit être fixé par l'AGE sur rapport du conseil d'administration. On retient donc l'encadrement suivant correspondant à la limite extrême du prix d'émission :

$$Vo \text{ (Valeur nominale de l'action)} < PE < \text{ou} = VM \text{ avant augmentation}$$

1.2.2. Prime d'émission

$$\text{Prime d'émission} = \text{Prix d'émission} - Vo \text{ (Valeur nominale de l'action)}$$

Cette prime d'émission est exigible en totalité à la souscription même si les versements sont fractionnés. Ayant un caractère de réserve, elle appartient exclusivement aux actionnaires et est portée au crédit du compte 1051 «Prime d'émission »

Exemple

Une S.A au capital de 10 000 000 F CFA (actions de 10 000 F CFA) augmente son capital en émettant 500 actions nouvelles au prix de 12 000 F CFA l'une.

1.3. Valeur comptable et valeur mathématique du titre

1.3.1. Valeur comptable de l'action (VC/action)

C'est la valeur bilancielle du titre à la clôture d'un exercice comptable. Elle est déterminée à partir d'un bilan comptable.

<p>Situation Nette Comptable (SNC)</p> <p>VC/action = _____</p> <p style="text-align: center;">Nombre d'action (N)</p>

- **SNC = (Total actif – Actif fictif) – Passif exigibles**
(Dettes à LMT + Dettes à CT)
- **SNC = Capitaux propres - Actif fictif (charges immobilisées)**

1.3.2. Valeur Mathématique de l'action (VM/action)

C'est valeur du titre qui tient compte de la situation des valeurs des éléments d'actifs et passif sur le marché.

<p>Situation Nette Réelle (SNR)</p> <p>VC/action = _____</p> <p style="text-align: center;">Nombre d'action (N)</p>
--

- **SNR = (Total actif – Actif fictif) – Passif exigibles**
(Dettes à LMT + Dettes à CT) + ou – valeur d'évaluation
- **SNR = Capitaux propres - Actif fictif (charges immobilisées) + ou – valeur d'évaluation.**

Exemple : Le bilan d'une S.A se présente ainsi qu'il suit au 31/12N (actions de 10 000 F CFA):

<ul style="list-style-type: none"> • Frais d'établissement 2 000 000 • Terrain 15 000 000 • Bâtiment 30 000 000 • Titres de partic. 18 000 000 • Matériel 25 000 000 • Stocks 10 000 000 • Créances 5 000 000 • Trésorerie 3 500 000 	<p>108 000 000</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Capital 50 000 000 • Réserves 9 000 000 • R.A.N 7 500 000 • Dettes à LMT 16 000 000 • Fournisseurs 12 000 000 • Dettes sociales 3 000 000 • Dettes fiscales 4 500 000 • Créiteurs divers 6 000 000 	<p>108 000 000</p>

Après expertise, le fonds de commerce est évalué à 10 000 000 F CFA, le bâtiment à 35 000 000 F CFA et les créances à 3 500 000 F CFA.

T.A.F : Déterminer la valeur bilancielle et la VM de l'action.

Solution

a. Situation nette comptable

b. $VC/action =$

c. Situation nette Réelle

d. $VM/Action =$

1.4. Le droit préférentiel de souscription (D.P.S)

Conformément à l'article 573 du DSC, la loi accorde aux anciens actionnaires, le droit de souscrire avant toute autre personne à l'émission des actions nouvelles. Ce droit qui est attaché à chaque action ancienne et matérialisé par un coupon est appelé droit préférentiel de souscription. L'article 574 de du DSC précise que ce droit est négociable ou cessible.

1.4.1. Utilité du D.P.S

L'exercice du D.P.S permet à l'actionnaire ancien de compenser la perte sur les actions anciennes du fait de la baisse de valeur de l'action après augmentation du capital : $VM1$ (VM avant augmentation) – $VM2$ (VM après augmentation)

1.4.2. Calcul du nombre de droit

Le nombre de droit ou quotité représente le nombre d'actions anciennes qu'il faut disposer pour souscrire légalement à une action nouvelle.

Posons :

N = Nombre d'actions anciennes

N' = Nombre d'actions nouvelles

$$\text{Quotité} = \frac{N}{N'}$$

Exemple :

Une S.A au capital de 10 000 000 F CFA (actions de 10 000 F CFA) augmente son capital en émettant 500 actions nouvelles au prix de 12 000 F CFA l'une.

T.A.F : Calculer le nombre de droit

Solution : Quotité $10\,000 / 500 = 2$ droits (dans le cadre de cette opération d'augmentation du capital, il faut disposer de deux actions anciennes pour souscrire à une action nouvelle)

1.4.3. Calcul du DPS

1.4.3.1. Cas simples

a. Position d'un ancien actionnaire

La valeur du DPS s'analyse comme la compensation de la perte sur les actions anciennes. Ainsi, le DPS représente la différence entre la valeur maths avant augmentation et la valeur maths après augmentation.

Posons :

VM1 = valeur maths avant augmentation

VM2 = valeur maths après augmentation

$$\text{DPS} = \text{VM1} - \text{VM2}$$

Exemple : Une SA au capital de 20 000 000 (actions de 10 000 F CFA) augmente son capital en émettant 500 actions nouvelles au prix de 14 000 F CFA l'une. La situation nette avant cette opération est de 34 000 000 F CFA.

T.A.F : Déterminer le montant de la valeur théorique du DPS

❖ FORMULATION

Posons :

- C = valeur maths avant augmentation
- PE = prix d'émission
- N = nombre d'action ancienne
- N' = nombre d'action nouvelle

$$\text{DPS} = \frac{N' (C - PE)}{N + N'}$$

Exemple

b. Position d'un nouvel actionnaire qui achète les droits

La valeur du DPS est fonction de la quotité.

N

$$\frac{N}{N + N'} (\text{DPS}) + PE = \text{VM2}$$

N'

Exemple

1.4.3.2. DPS et cas particulier

a. Influence des frais divers

Lorsque la VM2 tient compte des frais divers d'augmentation du capital, le calcul de la valeur théorique du DPS en est influencé. La formule ci-dessus devient :

$$\text{DPS} = \frac{N' (C - PE')}{N + N'}$$

Avec $PE' = PE - F$ (frais divers par action)

Reprendre l'exemple ci-dessus en retenant que les frais divers d'augmentation du capital s'élèvent à 100 000 F CFA et calculer la valeur théorique du DPS.

Solution

$$PE' = 14\,000 - (100\,000/500) = 13\,800$$

$$\text{Exemple : DPS} = \frac{500 (17\,000 - 13\,800)}{2\,000 + 500} \longrightarrow \text{DPS} = 640 \text{ F CFA}$$

b. Il existe des actions émises sans droit au vote

Au sens des dispositions de l'article 586 de l'AU OHADA du DSC, l'AGE peut décider de supprimer totalement ou partiellement le DPS sur la base des considérations financières. Dans ce cas, la formule du DPS devient :

$$\text{DPS} = \frac{(N' - n) (C - PE')}{N + N'} \quad n = \text{Nombre d'actions créées sans droit.}$$

Exemple : Une SA au capital de 20 000 000 (actions de 10 000 F CFA) augmente son capital en émettant 500 actions nouvelles au prix de 14 000 F FA l'une dont 200 actions émises sans droit. La situation nette avant cette opération est de 34 000 000 F CFA.

1.5. Souscription irréductible et réductible

A la souscription d'actions nouvelles, si tous les anciens actionnaires usent de leur droit, les actions nouvelles sont souscrites à concurrence des actions anciennes, on parle alors de **souscription à titre irréductible**.

Par contre, certains actionnaires peuvent refuser d'exercer leur droit, le reste d'action à souscrire doit être partagé à ceux qui en veulent encore et qui en ont fait la demande proportionnellement aux nombre d'action ancienne détenu par chacun, on parle alors de **souscription à titre réductible**.

1.6. Aspect comptable dans les livres de la société émettrices.

A la souscription des actions nouvelles, les écritures comptables sont passées en deux étapes :

a. Constatation de la promesse d'apport

109	« Actionnaire capital souscrit non appelé » (Cap. non appelé)
4615	« Associé, versement reçu sur aug. Du capital » (Fraction appelé + Pm)
1011	« Capital souscrit non appelé » (cap. Non appelé)
1012	« Capital souscrit non appelé » (Cap. Appelé)
1051	« Prime d'émission » (Montant de la Pm)

b. Réalisation des apports

52 ou 57	« Trésorerie » (Montant reçu)
8311	« Frais d'augmentation »
4615	« Associé, versement reçu sur aug. Du capital » (Fraction appelé + Pm)

- ❖ Immobilisation s'il y a lieu des frais 20. par le crédit de 848 « transfert de charge H.A.O
- ❖ Régularisation des comptes : 1012 par le crédit de 1013.

c. Appels ultérieurs

- **Constatation de l'appel**

1011 « Capital souscrit non appelé » (Fraction du capital appelé)

1012 « Capital souscrit non appelé » (Fraction du capital appelé)

- **Constatation de l'exigibilité**

467 « Actionnaire, Restant dû sur capital appelé »

109 « Actionnaire capital souscrit non appelé »

- **Constatation de la libération**

52 ou 57 « Trésorerie » (Montant reçu)

467 « Actionnaire, Restant dû sur capital appelé »

- **Réorganisation des comptes**

1012 « Capital souscrit non appelé »

1013 « Capital souscrit appelé, non amorti »

Application

L'AGE d'une SA au capital de 50 000 000 (actions de 10 000 F CFA) réunie en date du 15/01/N décide d'augmenter le capital de la société en émettant 1000 actions nouvelles au prix de 12 000 F FA l'une. La situation nette avant cette opération est de 75 000 000 F CFA.

T.A.F

1. Passer les écritures d'augmentation du capital sachant qu'il a été décidé d'appeler le minimum légal et les sommes sont disponibles au compte bancaire de la société le 31/01/N compte tenu des frais d'augmentation qui se sont élevés à 620 000 F CFA HT et 132 000 F CFA de TVA.

2. Le 01/11/N+1, le conseil d'administration appelle le 2^e et le 3^e quarts et les sommes sont disponibles le 02/12/N+1 au compte bancaire de la société. Passer les écritures d'appel et libération correspondante.

Solution

1.7. Incidences comptables dans les livres de l'actionnaire qui participe à l'augmentation du capital.

L'actionnaire qui souscrit aux opérations d'augmentation du capital reçoit en contrepartie des actions qu'il doit inscrire au débit du compte :

- ❖ 26 « titres de participation » lorsque le pourcentage de participation est supérieur ou égal à 10% ;
- ❖ 274 « titres immobilisés » lorsque le pourcentage de participation est inférieur à 10% sans que l'actionnaire ait l'intention de céder ces titres ;
- ❖ 502 « actions » lorsque le pourcentage de participation est inférieur à 10% avec l'intention pour l'actionnaire de céder ces titres dans une brève échéance.

NB : Le montant des versements restant à effectuer sur les actions non libérées sont portés au crédit du compte 472 « versement restant à effectuer sur titres non-libérés »

1.7.1. Valeur d'entrée des actions dans le patrimoine

Contrairement aux titres de placement qui entrent dans le patrimoine au prix d'achat, les actions sont inscrites dans le bilan au coût d'achat, c'est à dire au prix d'achat augmenté des frais sur achat.

1.7.2. Souscription des actions

Rappelons qu'il peut arriver qu'un actionnaire achète ou non, des droits lors de la souscription des actions nouvelles.

a. L'actionnaire exerce exclusivement les droits qu'il détient

Exemple N° : L'actionnaire BELLA a souscrit 5 000 actions lors de l'augmentation du capital réalisée par la SA XCAM en utilisant uniquement ces droits attachés à 10 000 actions anciennes détenues et représentant 40% du capital de cette société avant augmentation.

Les actions de nominales 15 000 F CFA sont émises à 18 000 F CFA par la SA XCAM et sont libérées du minimum légal au compte bancaire de la société.

T.A.F : Passer les écritures d'acquisition des titres chez l'actionnaire BELLA.

Solution

- Valeur des actions souscrit : $5\,000 \times 18\,000 = 90\,000\,000$
- Prime d'émission par action : $18\,000 - 15\,000 = 3\,000$
- Versement effectué $(1/4 \times 15\,000 + 3\,000) \times 5\,000 = 33\,750\,000$ (ou) :

$$\diamond \text{ Capital souscrit et libéré : } 15\,000 \times \frac{1}{4} \times 5\,000 = 18\,750\,000$$

$$\diamond \text{ Prime d'émission versée : } 5\,000 \times 3\,000 = 15\,000\,000$$

$$\diamond \text{ Versement effectué } \underline{33\,750\,000}$$

- Versement restant à effectuer : $\frac{3}{4} \times 15\,000 \times 5\,000 = 56\,250\,000$

26. Titres de participations	90 000 000	
521 Banque		33 750 000
472VRE/TNL		56 250 000
Souscription de 5 000 actions		

Exemple 2 : Reprendre l'application ci-dessus sachant que les frais de souscription des actions nouvelles (marché financier) payés en espèce se sont élevés à 2 385 000 TTC

Solution

- Frais HT = $2\,385\,000 / 1.1925 = 2\,000\,000$
- Coût d'achat des actions souscrit : $5\,000 \times 18\,000 + 2\,000\,000 = 92\,000\,000$

26. Titres de participations	92 000 000
4454 TVA/Sces	385 000

521 Banque	33 750 000
571 Caisse	2 385 000
472VRE/TNL	56 250 000
Souscription de 5 000 actions	

b. Cas où l'actionnaire achète les droits de souscription.

C'est le cas le plus courant d'un nouvel actionnaire qui, pour souscrire à une action nouvelle, doit acheter les droits à un ancien actionnaire qui refuse d'utiliser ses droits.

Exemple : La SA YCAM au capital de 50 000 000 F CFA (actions de 10 000 F CFA) augmente son capital en émettant 2 000 actions nouvelles au prix de 14 000 F CFA. La VM1 est de 18 000 F CFA et les apports sont libérés des 2/4 à la souscription. Un nouvel actionnaire DICO qui achète les droits, souscrit à 800 actions nouvelles.

T.A.F : Passer les écritures comptables dans les livres de DIFO.

Solution :

1) Calcul de la VM2

- ❖ SN avant aug : $5\,000 \times 18\,000 = 90\,000\,000$
- ❖ Apports nouveaux : $2\,000 \times 14\,000 = 28\,000\,000$
- ❖ SN après aug : $118\,000\,000$
- ❖ VM2 : $118\,000\,000 / (5\,000 + 2\,000) = 16\,857 \text{ F CFA}$

2) DPS : $18\,000 - 16\,857 = 1\,143 \text{ F CFA}$

3) Il faut 5 droits pour 2 actions nouvelles, soit une quotité de 5/2.

4) Nombre de droits nécessaires pour la souscription de 800 actions nouvelles :
 $5/2 \times 800 = 2\,000 \text{ droits}$

5) Valeur d'acquisition des droits : $2\,000 \times 1\,143 \text{ F CFA} = 2\,286\,000 \text{ F CFA}$

6) Valeur d'acquisition des titres : $(800 \times 14\,000) + 2\,286\,000 = 13\,486\,000 \text{ F CFA}$

7) Montant versé : $(2/4 \times 10\,000 + 4\,000) \times 800 + 2\,286\,000 = 9\,486\,000$

8) Capital restant : $2/4 \times 10\,000 \times 800 = 4\,000\,000$

9) Ecritures comptables

26. Titres de participations	13 486 000	
521 Banque		9 486 000
472VRE/TNL		4 000 000
<u>Souscription de 800 actions</u>		

Remarque

- Lorsqu'un actionnaire utilise ses droits détenus pour la souscription des titres nouveaux, il ne les achète pas. Ainsi, la valeur de ces droits n'est pas prise en compte pour la détermination du coût d'achat des titres.
- Par contre, lorsqu'un actionnaire achète des droits pour la souscription des actions nouvelles, la valeur des droits d'acquisition est un élément du coût d'achat des titres.

1.8. La vente des droits de souscription

L'actionnaire qui ne désire pas utiliser ses droits doit les céder. Selon le droit comptable OHADA, la cession de ces droits s'assimile à la vente des titres. On constatera donc :

- ❖ La sortie des droits : 816 / 26 ou 27 de la VNC
- ❖ La cession : 48 ou 57 ou 52 / 826.

2. Augmentation du capital par apport en nature

2.1. Aspect juridique

- Les actions d'apport sont libérées intégralement à la souscription ;
- Respect des formalités de publicités d'augmentation du capital ;
- Modification des statuts et du RCCM.

2.2. Aspects Fiscaux : voir cours de droit d'enregistrement

2.3. Aspect comptable

- on procède à l'évaluation des biens apportés à leur valeur vénale ;
- Il est ensuite déterminé la VM1 de la société absorbante ;
- on détermine le nombre d'action à émettre pour rémunérer les apports de, ceci permet de déterminer la prime d'apport.
- les écritures comptables se passent également en deux étapes : la promesse d'apport et la réalisation des apports.

Très souvent, l'augmentation du capital par apport en nature exclut l'existence du DPS car on ne gagne rien et on ne perd rien.

Application : Une SA au capital de 75 000 000 F CFA (7 500 actions de 10 000 F CFA) augmente son capital par apport en nature réalisée par les ETS MOL. La situation nette avant cette opération est de 135 000 000 F CFA et les apports nouveaux sont constitués :

➤ Brevet	6 000 000
➤ Constructions	12 000 000
➤ Mat et out.	28 000 000
➤ Mat . Prem.	5 000 000
➤ Produits finis	3 000 000

T.A.F :

- Déterminer le nombre d'action à émettre ainsi que le montant de l'augmentation du capital.
- Déterminer la valeur du DPS
- Passer les écritures d'augmentation du capital.

Solution

- a. Nombre d'action à émettre ainsi que le montant de l'augmentation du capital.

b. Calcul du DPS

c. Ecritures comptables

B. Augmentation du capital par incorporation des réserves

1. Aspects juridiques

1.1. Les réserves à incorporer

Il s'agit en particuliers de toutes les réserves qui appartiennent aux actionnaires y compris les primes liées au capital et les écarts de réévaluation.

- 1.2. Distribution des actions gratuites aux anciens actionnaires proportionnellement au nombre de droit détenu par chacun sur le capital ancien. Ainsi, les actionnaires qui ne veulent pas des actions nouvelles doivent céder leur droit.
- 1.3. L'opération consiste à incorporer les réserves dans la situation nette. Elle ne modifie pas la SN de l'entreprise ni sa trésorerie, elle a pour conséquence, l'augmentation du nombre d'action.

2. Le droit d'attribution (D.A)

2.1. définition

C'est la compensation de la perte de la valeur de l'action ancienne. Les actions anciennes donnent chacune un droit d'attribution matérialisé par un coupon. Ces droits peuvent être vendus par les actionnaires qui ne désirent pas recevoir des actions nouvelles.

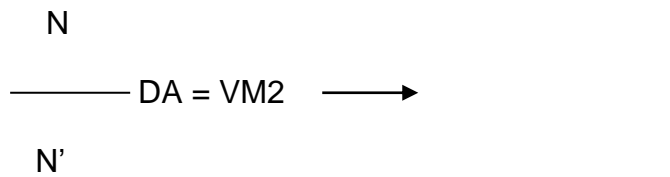
2.2. Calcul du droit d'attribution

- a. Position d'un ancien actionnaire qui utilise tous ses droits

- la valeur théorique du D.A = $VM1 - VM2$
- en formulant cette égalité :

$$DA = \frac{N'C}{N + N'}$$

b. Position d'un ancien actionnaire qui achète les droits



Application

L'AGE d'une SA au capital de 60 000 000 F CFA (actions de 20 000 F CFA) dont la Valeur mathématique est de 35 000 F CFA l'action décide le 01/05/N d'une augmentation du capital par incorporation de réserve facultative en distribuant gratuitement 1 000 actions.

T.A.F : Déterminer de trois le montant du DA et passer les écritures comptables.

Solution

- Position d'un ancien actionnaire qui utilise tous ses droits

- Position d'un ancien actionnaire qui achète les droits

C. Double augmentation du capital

Il peut arriver que l'AGE d'une SA décide d'une augmentation combinée de son capital en associant ainsi les apports en numéraire et l'incorporation des réserves. Cette opération peut se faire de manière simultanée ou successive.

- **Double augmentation successive du capital**

Cette opération entraîne le calcul de trois valeurs mathématiques. Il peut s'agir des apports nouveaux suivis d'incorporation de réserve ou l'inverse.

1.1. Apports nouveaux suivis d'incorporation de réserve

Dans ce cas, on calcule d'abord le DPS puis, le DA. Posons :

- a. VM1 = Valeur mathématique avant toute opération d'augmentation ;
- b. VM2 = Valeur mathématique après apports nouveaux mais avant incorporation de réserve ;
- c. VM3 = Valeur mathématique après incorporation de réserve.

- $DPS = VM1 - VM2$
- $DA = VM2 - VM3$

1.2. Incorporation de réserve suivis des apports nouveaux

Dans ce cas, on calcule d'abord le DA puis, le DPS. Posons :

- a. VM1 = Valeur mathématique avant toute opération d'augmentation
- b. VM2 = Valeur mathématique après incorporation de réserve mais avant apports nouveaux ;
- c. VM3 = Valeur mathématique après les apports nouveaux.

- $DA = VM1 - VM2$
- $DPS = VM2 - VM3$

2. Double augmentation simultanée du capital

On dit qu'il y a double augmentation simultanée du capital lorsque les deux opérations se passent au même moment. Cette opération fait naître deux valeurs mathématiques : celle avant l'augmentation et celle après l'augmentation.

a. Position de l'actionnaire ancien

$$DA + DPS = VM1 - VM2$$

b. Position de l'actionnaire nouveau

Posons :

- N = Nombre d'actions anciennes ;
- N' = Nombre d'actions émises de suite des apports nouveaux ;
- N'' = Nombre d'actions distribuées de suite d'incorporation de réserve.

$$\frac{N}{N'} \text{ ——— } \text{DPS} + \text{PE} = \text{VM2}$$

$$\text{Et : } \text{DA} + \text{DPS} = \text{VM1} - \text{VM2}$$

$$\frac{N}{N''} \text{ ——— } \text{DA} = \text{VM2}$$

Application :

Une SA au capital de 500 000 000 F CFA (actions de 20 000 F CFA) dont la valeur maths. est de 28 000 F CFA l'action augmente son capital en réalisant les opérations suivantes :

Emission à 21 000 F CFA de 10 000 actions nouvelles et incorporation au capital d'une réserve facultative en distribuant gratuitement 5 000 actions.

T.A.F : Calculer la valeur du DPS et du DA dans les hypothèses suivantes :

- 1) Apports nouveaux suivis d'incorporation de réserve
- 2) incorporation de réserve suivie des apports nouveaux
- 3) Augmentation simultanée.

Solution

D. Augmentation du capital par conversion des *obligations* en action

1. Aspect juridique

Il est permis aux sociétés par actions (S.A) l'émission d'obligations convertibles en actions. La conversion a lieu soit dans les délais fixés lors de l'émission, soit à tout moment.

2. Aspect comptable

L'opération peut générer ou non une prime de conversion portée au crédit du compte 1054 « prime de conversion »

Les écritures comptables se passent en deux étapes :

- ❖ constatation de la promesse d'apport qui matérialise la convention de conversion : On débitera le compte 4618 « associés, autres apports » du montant des obligations converties, par le crédit du compte 1013 du montant de l'augmentation du capital et du compte 1054 du montant de la prime de conversion.
- ❖ la réalisation débitera le compte 1612 « emprunts obligataires convertibles » par le crédit du compte 4618.

Exemple 1 : Durant le délai d'option fixé par la société, des obligataires porteurs de 4 500 obligations de 10 000 F CFA ont demandé la conversion la conversion de leur titre en action de 10 000 F CFA.

T.A.F : Passer les écritures d'augmentation du capital.

Solution :

- ❖ Montant des obligations à convertir : $4\,500 \times 10\,000 = 45\,000\,000$
- ❖ Montant de l'augmentation du capital : $4\,500 \times 10\,000 = 45\,000\,000$

4618 « associés, autres apports »	45 000 000
1013 capital	45 000 000
Promesse d'apport	

1612 « emprunts obligataires convertibles » 45 000 000

4618 « associés, autres apports » 45 000 000

Réalisation des apports

Exemple 2 :

Une SA procède à la conversion d'une obligation de 10 000 F CFA contre une action de 10 000 F CFA. Ainsi, il a été procédé à la conversion de 500 obligations de 15 000 F CFA contre 500 actions de 10 000 F CFA.

T.A.F : Passer les écritures d'augmentation du capital.

Solution :

- ❖ Montant des obligations à convertir : $500 \times 15\,000 = 7\,500\,000$
- ❖ Montant de l'augmentation du capital : $500 \times 10\,000 = 5\,000\,000$
- ❖ Prime de conversion : $7\,500\,000 - 5\,000\,000 = 2\,500\,000$

4618 « associés, autres apports » 7 500 000

1013 capital 45 000 000

1054 prime de conversion 2 500 000

Promesse d'apport

1612 « emprunts obligataires convertibles » 7 500 000

4618 « associés, autres apports » 7 500 000

Réalisation des apports

E. Conversion des créances du fournisseur en action

Exemple :

Les Fournisseurs d'une SA ont reçu 5 000 actions de 10 000 F CFA contre leur créance qui s'élève à 64 000 000 F CFA.

T.A.F : Passer les écritures d'augmentation du capital

- ❖ Montant créance à convertir : 64 000 000
- ❖ Montant de l'augmentation du capital : $5\,000 \times 10\,000 = 50\,000\,000$
- ❖ Prime de conversion : $64\,000\,000 - 50\,000\,000 = 14\,000\,000$

4618 « associés, autres apports » 64 000 000

1013 capital	50 000 000
--------------	------------

1054 prime de conversion	14 000 000
--------------------------	------------

Promesse d'apport

401 « Fournisseur »	46 000 000
---------------------	------------

4618 « associés, autres apports »	64 000 000
-----------------------------------	------------

Réalisation des apports

CHAPITRE V :

REDUCTION ET AMORTISSEMENT DU CAPITAL

I. REDUCTION DU CAPITAL

La réduction du capital trouve son fondement dans deux raisons principales :

Conformément aux dispositions de l'article 628 de l'A.U OHADA, la réduction du capital est autorisée ou décidée par l'assemblée générale extraordinaire (A.G.E). La réduction du capital trouve son fondement dans deux raisons principales :

- *réduction du capital pour éponger les pertes ;*
- *réduction du capital trop élevé pour les besoins de la société.*

A. Réduction du capital pour éponger les pertes

1. Utilité économique

En application des dispositions de l'article 664 de l'AU du DSC, si du fait de pertes constatées dans les états financiers de synthèse, les capitaux propres de la société deviennent inférieurs à la moitié du capital social, le conseil d'administration est tenu dans les quatre (4) mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaître cette perte, de convoquer l'AGE à l'effet de décider si la dissolution anticipée de la société a lieu.

Cette situation a pour conséquence immédiate la réduction de la surface financière de l'entreprise dans ce sens qu'elle rend la valeur mathématique inférieure à la valeur nominale de l'action ou de la part sociale, situation qui décourage le souscripteur.

Exemple :

- | | |
|-----------------------|--------------------------------------|
| • Capital social : | 10 000 000 (actions de 10 000 F CFA) |
| • Pertes comptables : | <u>- 8 000 000</u> |
| • Situation nette | 2 000 000 |

VM de l'action : $2\,000\,000 / 1\,000 = 2\,000 \text{ F CFA} < 10\,000 \text{ F CFA}$.

Au sens des dispositions de l'article 665 de l'AU du DSC, si la dissolution n'est pas prononcée, la société est tenue, au plus tard à la clôture du deuxième exercice suivant au cours duquel la constatation des pertes est intervenue, de réduire son capital, d'un montant au moins égal à celui des pertes tout en respectant le minimum

du capital fixé dans les SARL et les SA. Raison pour laquelle cette opération doit s'accompagner d'une augmentation du capital. Cette double opération est appelée « **Coup de l'accordéon** »

2. Aspect comptable

La réduction du capital est opérée :

- soit par la réduction uniforme du nominal des actions ou parts sociales sans descendre en deçà du minimum légal qui est de 5 000 F CFA dans les SARL ;
- soit par la réduction du nombre des actions qui a pour effet d'augmenter leur valeur mathématique

Application : une SA qui a accumulé antérieurement les pertes décide le 01/03/N de réduire son capital de 8 000 000 F CFA

T.A.F : Ecritures comptables

101 Capital social 8 000 000

129 RAN débiteur 8 000 000

Suivant décision de l'AGE du

3. Conséquence sur le bilan

Cette opération n'entraîne aucune variation de l'actif et du passif étant donné que les pertes sont imputées sur le capital. Ainsi, les capitaux propres ne changent pas.

B. Réduction du capital trop élevé pour les besoins de la société

Une société dont l'activité est réduite et rendant une partie de ses actifs superflus peut décider de procéder à une réduction de son capital en remboursant partiellement aux actionnaires leurs mises. Cette opération peut s'effectuer de deux manières :

- soit par réduction de la valeur nominale du titre ;
- soit par réduction du nombre de titres.

1. Réduction de la valeur nominale du titre

Cette opération ne peut se réaliser qu'à condition qu'elle ne porte pas la valeur nominale du titre en deçà du minimum légal. Comptablement, les écritures se passent en deux étapes :

- La Réduction du capital avec l'engagement de remboursement aux associés en débitant le compte 101 « capital social » par le crédit du compte 4619 « associés, capital à rembourser »
- Le remboursement effectif aux associés en débitant le compte 4619 par le crédit d'un compte de trésorerie.

Pratiquement, plusieurs situations sont à envisager :

1.1. Le capital est entièrement libéré

Une SA dont le capital est constitué de 2 000 actions de 10 000 F CFA décide de réduire son capital du $\frac{1}{4}$ en remboursant par chèque aux actionnaires 2 500 F CFA par action.

T.A.F : Ecritures comptables

- Montant de la réduction :

1.2. Les actions sont libérées d'une fraction égale pour tous

En respect des dispositions de l'article 896 de l'AU portant DSC³¹ qui puni l'inégalité entre les associés, le premier travail consiste à établir l'égalité des engagements et

³¹ Encourent une sanction pénale, les administrateurs, le président-directeur général, le directeur général, l'administrateur général ou l'administrateur général adjoint qui, sciemment, auront procédé à une réduction de capital :

1) sans respecter l'égalité des actionnaires ;

2) sans avoir communiqué le projet de réduction de capital aux commissaires aux comptes quarante-cinq jours avant la tenue de l'assemblée générale appelée à statuer sur la réduction de capital.

les droits entre les actionnaires. Cette opération consiste à annuler soit en partie, soit en intégralité selon le cas, les versements non encore effectués.

Application

Une SA au capital de 40 000 000 F CFA (actions de 10 000 F CFA) libéré des $\frac{3}{4}$, décide de réduire son capital de moitié. Les remboursements sont centralisés à la SGBC.

T.A.F : Ecritures comptables

Solution

- Capital non libéré à annuler : $10\,000 \times \frac{1}{4} \times 4\,000 = 10\,000\,000$
- Montant de la réduction à opérer
 - ❖ Total à réduire : $\frac{1}{2} \times 10\,000 \times 4\,000 = 20\,000\,000$
 - ❖ Montant du remboursement à effectuer : $20\,000\,000 - 10\,000\,000 = 10\,000\,000$

Réduction du capital avec engagement de remboursement aux associés

1011		• Capital souscrit non appelé	10 000 000	
1013		• Capital souscrit, appelé, versé, non amorti	10 000 000	
	109	• Actionnaire, capital souscrit non appelé		10 000 000
	4619	• associés, capital à rembourser		10 000 000
		(Suivant décision de l'AGE)		

Remboursement effectif

4619		• Associés, capital à rembourser	10 000 000	
	521	• Banque (Remboursement du capital)		10 000 000

2. Réduction du Nombre de Titres³²

Cette opération consiste à racheter les actions aux actionnaires proportionnellement aux titres procédés, suivi de l'annulation de ces titres qui se traduit par la réduction du capital. Cette opération peut être effectuée à un prix inférieur ou supérieur à la valeur nominale des titres.

2.1. L'opération est effectuée à un prix supérieur à la valeur nominale des titres

Dans ce cas, la différence est portée au débit d'un compte de réserve distribuable.

Exemple : Une SA au capital de 20 000 000 F CFA (actions de 10 000 F CFA) le réduit par rachat par chèque en bourse de 300 actions propres de 10 000 F CFA au prix de 11 000. F CFA, la différence sera imputée sur les réserves facultatives.

T.A.F : Ecritures comptables

502	521	<ul style="list-style-type: none"> • Actions • Banque Achat des titres propres (300 x 11 000)	3 300 000	3 300 000
101 118	502	<ul style="list-style-type: none"> • Capital social • R F • Actions Achat des titres propres (300 x 11 000)	3 000 000 300 000	3 300 000

2.2. L'opération est effectuée à un prix inférieur à la valeur nominale des titres

Dans ce cas, la différence est portée au crédit d'un compte de prime d'émission

Exemple : Une SA au capital de 20 000 000 F CFA (actions de 10 000 F CFA) le réduit par rachat par chèque en bourse de 300 actions propres de 10 000 F CFA au prix de 9 000. F CFA. La différence sera au crédit du compte prime d'émission.

³² Article 639 de l'A.U OHADA

T.A.F : Ecritures comptables

502 actions	2 700 000	
	521 banque	2 700 000
(300 x 9 000)		
Achat des titres propres		
101 Capital social	3 000 000	
502 actions	2 700 000	
1051 PM	300 000	
Suivant décisions de l'AGE		

Remarques

- ❖ les différences constatées sur les opérations de rachat des titres peuvent être considérées comme des gains ou des pertes réalisées sur les opérations de titres et portées au débit du compte 678 pour les pertes ou 778 pour les gains.
- ❖ la réduction du capital par remboursement entraîne une conséquence sur le bilan de l'entreprise qui se traduit par une diminution de la trésorerie et des capitaux propres.

II. AMORTISSEMENT DU CAPITAL

A. Définition

C'est une opération qui consiste à rembourser sur un même pied d'égalité, à tous les actionnaires, tout ou partie de la valeur nominale de leur action. Les sommes remboursées sont prélevées sur les bénéfices ou sur les réserves distribuables et non sur le capital lui-même. Ceci signifie que cette opération ne modifie pas le montant du capital social.

Les actions amorties prennent le nom **d'actions de jouissance** tandis que les actions non amorties sont appelées **actions de capital**.

B. Conséquences

Elles sont prévues par l'article 656 de l'AU portant DSC. Ainsi :

1. L'action amortie perd

- le droit aux intérêts statutaires ;
- le droit au remboursement futur du capital.

2. L'action de jouissance conserve :

- le droit de vote à l'assemblée ;
- le droit aux superdividendes ;
- le droit aux réserves et aux plus-values de liquidation ;
- le droit au boni de liquidation en cas de dissolution de la société.

C. Aspects comptables

Les écritures comptables se passent en trois étapes :

- l'engagement de remboursement aux actionnaires par prélèvement sur les réserves ;
- le remboursement effectif ;
- le reclassement du compte capital social.

Application : une SA au capital de 20 000 000 F CFA (actions de 10 000 F CFA) décide d'amortir ses actions du quart de la valeur nominale par prélèvement sur la réserve facultative. Les remboursements se font par chèque.

T.A.F : Ecritures comptables.

118 réserves facultatives. 5 000 000

4619 « associés, capital à rembourser » 5 000 000

Mise en remboursement par prélèvement sur les RF

4619 « associés, capital à rembourser »	5 000 000
---	-----------

521 banque	5 000 000
------------	-----------

Remboursements effectifs

101 Capital social 20 000 000

1013 Capital souscrit, appelé, versé, non amorti	15 000 000
--	------------

1014 Capital souscrit, appelé, versé, amorti	5 000 000
--	-----------

Reclassement du capital

Remarque :

- le capital à amortir doit être intégralement libéré car on ne peut rembourser que ce qu'on a effectivement reçu ;
- le capital amorti est une réserve qui appartient à tous les actionnaires car le remboursement a été effectué par prélèvement sur le bénéfice ou sur les réserves qui sont les propriétés de tous les actionnaires ;
- le capital non-amorti appartient aux seuls actionnaires détenant des actions non amorties.

CHAPITRE VI :

DISSOLUTION ET LIQUIDATION DES SOCIETES COMMERCIALES

Une société commerciale ainsi constituée, pourra être dissoute pour des causes multiples et suivie d'une liquidation.

I. DISSOLUTION DES SOCIETES COMMERCIALES

A. Définition et causes de dissolution

La dissolution est l'acte par laquelle on constate de décès d'une entreprise. L'article 200 de l'AU portant DSC prévoit les causes de dissolution des sociétés commerciales. Ainsi, la société prend fin :

1. par l'expiration du temps pour lequel elle a été constituée. Toutefois, l'article 28 de l'A.U précise que toute société a une durée qui doit être mentionnée dans ses statuts. Cette durée ne peut excéder quatre-vingt-dix-neuf ans.
2. par la réalisation ou l'extinction de son objet.
3. par l'annulation du contrat de société.
4. par décision des associés aux conditions prévues pour modifier les statuts.
5. par la dissolution anticipée prononcée par la juridiction compétente, à la demande d'un associé pour justes motifs, notamment en cas d'inexécution de ses obligations par un associé ou de mésentente entre associés empêchant le fonctionnement normal de la société.
6. par l'effet d'un jugement ordonnant la liquidation des biens de la société.
7. pour toute autre cause prévue par les statuts.

B. Les conséquences de la dissolution³³

1. La dissolution de la société n'a d'effet à l'égard des tiers qu'à compter de sa publication par avis inséré dans un journal habilité à recevoir les annonces légales dans l'Etat partie du siège social.
2. La dissolution de la société pluripersonnelle entraîne de plein droit sa mise en liquidation.
3. La personnalité morale de la société subsiste pour les besoins de la liquidation et jusqu'à la clôture de celle-ci. Cependant, La mention " société en liquidation " ainsi que le nom du ou des liquidateurs doivent figurer sur tous les actes et documents émanant de la société et destinés aux tiers, notamment sur toutes lettres, factures, annonces et publications diverses³⁴.
4. La dissolution d'une société dans laquelle tous les titres sont détenus par un seul associé entraîne la transmission universelle du patrimoine de la société à cet associé, sans qu'il y ait lieu à liquidation. Les créanciers peuvent faire opposition à la dissolution, devant la juridiction compétente, dans le délai de trente (30) jours à compter de la publication de celle-ci. Le tribunal rejette l'opposition ou ordonne soit le remboursement des créances, soit la constitution de garanties si la société en offre et si elles sont jugées suffisantes. La transmission du patrimoine n'est réalisée et il n'y a disparition de la société qu'à l'issue du délai d'opposition ou, le cas échéant, lorsque l'opposition a été rejetée ou que le remboursement des créances a été effectué ou les garanties constituées.

II. LIQUIDATION DES SOCIETES COMMERCIALES

A. Nomination du liquidateur

Lorsque la liquidation est décidée par les associés, l'article 207 de l'A.U précise que le liquidateur peut être choisi par les associés ou les tiers. Ainsi, l'article 206 de l'A.U mentionne qu'un ou plusieurs liquidateurs sont nommés :

- dans les SNC à l'unanimité des associés ;

³³ Article 201 de l'A.U OHADA

³⁴ Article 204 de l'A.U OHADA

- dans les SCS, à l'unanimité des commandités et à la moitié en capital des commanditaires ;
- dans les SARL, à la moitié en capital des associés ;
- dans les sociétés de capitaux, aux conditions de quorum et de majorité prévues pour les assemblées générales extraordinaires.

Au sens de l'article 208 de l'A.U, si les associés n'ont pu nommer un liquidateur, celui-ci est désigné par décision de justice à la demande de tout intéressé, dans les conditions prévues dans aux 226 et 227 de l'A.U portant D.S.C et G.I.E.

L'article 209 de l'A.U relève qu'en cas de nomination de plusieurs liquidateurs, sauf disposition contraire de l'acte de nomination, ceux-ci peuvent exercer leur fonction séparément.

B. Les travaux de liquidation

1. Généralités

C'est une opération qui consiste après la dissolution de la société à :

- réaliser les éléments d'actif ;
- payer les créanciers sociaux ;
- procéder au partage entre les associés de l'actif net restant.

2. Délai des opérations de liquidation³⁵

La clôture de la liquidation doit intervenir dans un délai de trois ans à compter de la dissolution de la société. A défaut, le ministère public ou tout intéressé peut saisir la juridiction compétente dans le ressort de laquelle est situé le siège de la société afin qu'il soit procédé à la liquidation de la société ou, si celle-ci a été commencée, à son achèvement.

3. Aspects juridiques

On distingue :

- a. **la liquidation judiciaire** : c'est le régime prévu par la loi. Il est encore appelée liquidation sur décision judiciaire ;

³⁵ Article 216 de l'A.U OHADA

- b. **le régime conventionnel** : c'est une liquidation qui est organisée par les associés conformément aux statuts ou toutes autres conventions.

4. Les règles de liquidation

4.1. Règles impératives communes au régime légal et régime conventionnel

- ❖ Interdiction de nommer comme liquidateur, les personnes dont l'exercice de la fonction de dirigeant de sociétés est interdit par la loi ;
- ❖ Responsabilité civile et pénale du liquidateur pour les fautes commises lors de l'exercice de ses fonctions
- ❖ Publication de l'acte de nomination du liquidateur ;
- ❖ Interdiction de cession totale ou partielle de l'actif au liquidateur, à ses employés ou à leurs conjoints, ascendant ou descendant³⁶ ;
- ❖ Convocation obligatoire des associés pour statuer sur les comptes définitifs et constater la clôture de la liquidation.
- ❖ Publication de l'avis de clôture

NB : La dissolution n'entraîne pas de plein droit la résiliation des beaux en cours.

4.2. Règles propres à la liquidation légale.

- Cessation des fonctions des anciens organes de gestion et nomination d'un liquidateur soit par les associés, soit par décision judiciaire ;
- Le rôle du liquidateur : Réaliser l'actif et payer le passif ;
- Les commissaires aux comptes : s'ils en existaient, continuent leur fonction après la dissolution ;
- Réunion de l'assemblée des associés à l'ouverture de la liquidation dans les 6 mois de la nomination du liquidateur. En fin, les associés doivent se réunir pour constater la clôture de la liquidation.

³⁶ Article 214 de l'A.U

5. Obligations comptables

Afin d'assurer la protection des associés et d'informer les tiers, le DSC a prescrit au liquidateur des l'entreprises, les documents comptables en fonction des régimes.

5.1. Régime conventionnel

La seule obligation comptable est la présentation des comptes à l'assemblée des associés ayant compétence de suivre les opérations de la liquidation.

5.2. Régime Légal

5.2.1. Ouverture de la liquidation

Conformément aux dispositions de l'article 202 de l'A.U OHADA, la dissolution est publiée par un avis dans un journal habilité à recevoir les annonces légales du lieu du siège social, par dépôt au greffe des actes ou procès-verbaux décidant ou constatant la dissolution et par la modification de l'inscription au registre du commerce et du crédit mobilier.

5.2.2. Inventaire

Le liquidateur dès sa nomination, dresse une situation active et passive de l'entreprise. Il se fait remettre à cette occasion, le livre d'inventaire. Il dresse un bilan de liquidation qui servira de point de départ aux opérations de liquidations.

5.2.3. Convocation de l'assemblée des associés

Dans un délai de 6 mois de sa nomination, le liquidateur doit convoquer l'assemblée des associés pour :

- ❖ faire un rapport sur la situation active et passive de la société ;
- ❖ faire le point sur la poursuite des opérations de liquidation et le délai nécessaire pour terminer.

5.3. Clôture de la liquidation

5.3.1. Etablissement des comptes annuels

Le liquidateur doit établir dans un délai de trois mois après la clôture de chaque exercice, les comptes annuels sur la base de l'inventaire des divers éléments de

l'actif et du passif. Il se doit de produire un rapport écrit dans lequel il rend compte des opérations de liquidation au cours de l'exercice écoulé. Les valeurs à prendre en compte pour l'évaluation sont celles de la liquidation.

5.3.2. Tenue d'une assemblée annuelle

Le liquidateur doit convoquer au moins une fois par an et dans les six mois de la clôture de l'exercice, l'assemblée des associés qui statue sur les comptes annuels. Lorsque les opérations de liquidation sont terminées, le liquidateur convoque les associés en assemblée pour qu'ils statuent sur les comptes définitifs de liquidation.

C. Aspects fiscaux de la liquidation

Les opérations de liquidation génèrent les impôts suivants :

1. La TVA

Il s'agit de :

- 1.1. La TVA facturée sur la vente des stocks
- 1.2. La TVA collectée sur le recouvrement des créances lorsqu'il s'agit d'une entreprise de services
- 1.3. TVA à régulariser sur les biens meubles et immeubles
- 1.4. La TVA collectée éventuellement sur les biens meubles.

2. L'impôt sur les sociétés

En cas de dissolution des SARL et des SA, le résultat du dernier exercice est imposé à l'impôt sur les sociétés. Par dernier exercice, il faut entendre « toute la période de liquidation » C'est à dire la période sur laquelle s'étendent les opérations de liquidation de la société.

Résultat imposable = Résultat comptable du dernier exercice + ou – Résultat de la liquidation

3. IRPP

Le boni de liquidation des SNC et des SCS est un revenu des personnes physiques et imposé à ce titre à l'IRPP dans le cadre d'une transparence fiscale.

4. IRCM

Pour les associés des SARL et les actionnaires des SA, le boni de liquidation et une distribution de revenu et imposé à ce titre à l'IRCM.

D. Traitement comptable

On distingue :

- ❖ les écritures de réalisation des éléments d'actif ;
- ❖ les écritures d'apurement du passif et de paiement des frais de liquidation ;
- ❖ la détermination du résultat de liquidation ;
- ❖ l'établissement du bilan de liquidation ;
- ❖ les écritures de partage.

1. Ecritures de réalisation des éléments d'actif

Cette opération porte sur :

- ❖ la réalisation des immeubles
- ❖ la réalisation des meubles.

1.1. La réalisation des éléments de l'actif immobilisé

Il s'agit de la cession des éléments d'actif immobilisé. Cette opération doit intervenir dans un délai de **3 mois** suivant la décision de liquidation. On constate :

b. La sortie des immobilisations

81 VC des immobilisations cédée	VNC	
28. Amortissement des immobilisations	Somme des amots.	
2... immobilisation		Vo

c. Cession des immobilisations

47. Liquidateur ou	Prix de cession	
5.... Trésorerie		
82 Produit de cession		Prix de
cession		

1.2. Sortie et vente des stocks

a. Sortie de stock

603		Variation des stocks	CSV	
	31	Stock de marchandises		CSV

b. Vente de marchandises

411		Clients	PV TTC	
	701	Vente des marchandises		PV HT
	443	TVA facturée		TVA

1.3. Recouvrement des créances

52/57		Banque/caisse/	PV TTC	
	41	Clients		PV TTC

Application

Le Bilan de la SA XCAM se présente ainsi qu'il suit au 31/12/N

ACTIF		PASSIF	
Matériel de transport	115 000	Capital	100 000
Amort du mat. de Transp	- 35 000	Réserves	10 000
Stock de m/des	30 000	Provisions pour ch. Et pertes	18 000
Créances	20 000	Provisions réglementées	12 000
Disponibilités	40 000	Dettes sociales	15 000
		Dettes Fiscales	5 000
		Fournisseurs	10 000
	170 000		170 000

La dissolution de la SA XCAM est prononcée le 31/12/N et vous êtes nommés liquidateur. Les valeurs de réalisation des éléments du bilan sont ainsi fixées :

- ❖ Matériel de transport : 107 325 F HA
- ❖ Marchandises 47 700 TTC
- ❖ Les autres éléments à leur valeur du bilan
- ❖ Les frais de liquidation se sont élevés à 10 000 F CFA HT

NB : Les sommes sont perçues par le liquidateur qui les verse à la fin des opérations dans la caisse de l'entreprise.

T.A.F : Passer les écritures de réalisation de l'actif

81 VC de cession

2845 Amort Mat. de Transport

245 Mat. de transport 115 000

Sortie de l'immobilisation

47111 Liquidateur

82 Produit de cession

Cession du mat. de Transport

6031 Var. Stock de M/ses

311 Stock de M/ses

Sortie en stock des M/ses

47111 Liquidateur

701 vente des M/ses

4432 TVA / M/ses

Vente des M/ses

47111 Liquidateur

4111 clients

Recouvrement des créances

571 Caisse

47111 Liquidateur

Solde du compte 17111

1. Ecritures d'apurement du passif

2.1. Les différentes catégories d'ayants droit

Le véritable problème à résoudre par le liquidateur est l'ordre d'apurement des créances qui concernent les salariés, les fournisseurs, l'Etat, les financiers, etc.

2.2. Les créances titulaires des privilèges généraux

Il s'agit :

- ❖ des dettes sociales (salaires)
- ❖ de certaines dettes fiscales ;
- ❖ des dettes de la sécurité sociale.

Exemple : Procéder à l'apurement du passif

a. Constatation des frais de liquidation

b. Paiement des dettes sociales

c. Paiement des dettes fiscales

- **Paiement de la TVA due**

- Paiement de la TVA due
- Paiement des autres dettes fiscales inscrites au bilan

d. Paiement des fournisseurs

2. Détermination du résultat de liquidation

Ces écritures consistent à :

- reprendre toutes les provisions inscrites au du bilan
- solder tous les comptes de charges et produits au profit du compte 13 « résultat »

Exemple : Déterminer le résultat de liquidation

a. Reprise des provisions inscrites au bilan

- Provision pour charges et pertes

19 Prov / pour charges et pertes

791 Reprise des prov d'exploitation

- Provisions réglementées

15 Prov Règl.

86 Reprise des prov. HAO

b. Bilan de liquidation

ACTIF		PASSIF	

4. Les écritures de partage.

L'opération consiste à constater :

- la restitution des mises aux actionnaires ;
- la répartition du résultat de liquidation (boni ou mali) aux associés.

4.1. Cas d'un boni de liquidation

4.1.1. Restitution de la mise aux actionnaires

Il s'agit de solder le compte capital social par le crédit du compte 4619 « Associé, capital à rembourser »

101 Capital social

4619 Associés, capital à rembourser

Solde du compte débité

4.1.2. Répartir le résultat de liquidation et réserves

118 Réserves

1301 Résultat de liquidation

4621 Associés, boni de liquidation

4.1.3. Retenue IRCM sur distribution

4621 Associés, boni de liquidation

447 IRCM retenu à la source

4.1.3. Paiement effectif des associés

4621 Associés, boni de liquidation

4619 Associés, capital à rembourser

571 caisse

Solde des comptes débités

4.1.4. Paiement des dettes fiscales de liquidation

447 « IRCM retenu à la source »

441 « Etat, IS

571 caisse

4.2. Cas d'un mali de liquidation

On parle de mali de liquidation lorsque le résultat de liquidation est une perte. Ainsi, deux situations méritent d'être examinées :

4.2.1. La perte est inférieure au capital, augmenté des réserves

Dans ce cas :

- ❖ les dettes sont entièrement payées ;

- ❖ les actionnaires vont être remboursés proportionnellement au montant de leurs apports car les disponibilités en banque ou en caisse sont inférieures au montant du capital social.

Exemple : Soit le bilan de liquidation suivant :

ACTIF		PASSIF	
Banque	40 000	Capital	50 000
		Réserves	20 000
		Résultat	- 30 000
	40 000		40 000

T.A.F : Passer les écritures de partage

101	Capital social	50 000
118	Réserve	20 000
	13911 Résultat de liquidation	30 000
	4619 associés, capital à rembourser	40 000
	Mise en évidence des droits	

4619	associés, capital à rembourser	40 000
	521 Banque	40 000
	Paiement effectif	

4.2.2. La perte est supérieure au capital, augmenté des réserves

Dans ce cas, il faut distinguer deux cas selon qu'il s'agit d'une SA ou SARL et selon qu'il s'agit d'une société de personnes.

a. Cas où il s'agit d'une SARL ou d'une SA

Il faut retenir que :

- ❖ les dettes n'étant pas intégralement remboursées, les associés ou les actionnaires ne sont responsables qu'à concurrence de leur apport ;
- ❖ les associés ou les actionnaires perdent l'intégralité de leur apport.

Exemple : Soit le bilan de liquidation suivant :

ACTIF		PASSIF	
Banque	0	Capital	50 000
		Réserves	20 000
		Résultat	- 110 000
		Fournisseurs	40 000
	0		0

T.A.F : Passer les écritures de partage

101	Capital social	50 000	
118	Réserve	20 000	
401	Fournisseurs	40 000	
	13911 Résultat de liquidation		110 000
	Pour solde de tout compte		

b. Cas où il s'agit d'une société de personnes (SNC)

Il convient de rappeler que :

- ❖ les associés sont solidairement et indéfiniment responsables des dettes sociales ;
- ❖ les associés ne seront pas remboursés du montant de leur apport car il n'y a pas de liquidité. **Les dettes sont réglées proportionnellement aux apports**

Exemple : Le bilan d'une SNC se présente ainsi qu'il suit

ACTIF		PASSIF	
Banque	0	Capital	50 000
		Réserves	20 000
		Résultat	- 110 000
		Fournisseurs	40 000
	0		0

Les parts sont réparties entre deux associés A et B à concurrence de 60% et 40%. Les statuts prévoyant que le bénéfice et la contribution aux pertes se font proportionnellement aux apports.

T.A.F : Passer les écritures de partage

Solution

- ❖ Répartition du passif social
 - Associé A : $40\,000 \times 60\% = 24\,000$
 - Associé B : $40\,000 \times 40\% = 16\,000$
- ❖ Constatation du versement effectué par les associés destinés au remboursement de la dette

521 Banque 40 000

4621 Compte courant associé A 24 000

4621 Compte courant associé B 16 000

❖ Bilan de clôture

ACTIF		PASSIF	
Banque	40 000	Capital	50 000
		Réserves	20 000
		Résultat	- 110 000
		Fournisseurs	40 000
		Compte courant associé A	24 000
		Compte courant associé B	16 000
	40 000		40 000

❖ Règlement des dettes

401 Fournisseurs 40 000

521 Banque 40 000

❖ Répartition des capitaux propres. Il convient d'ouvrir à ce niveau un compte de liquidation à chaque associé :

101 Capital social 50 000

118 Réserves 20 000

46191 Compte de liquidation Associé A 42 000 $(50\,000 + 20\,000) \times 60\%$

46192 Compte de liquidation Associé B 28 000 $(50\,000 + 20\,000) \times 40\%$

❖ Répartition des pertes

46191	Compte de liquidation Associé A	66 000	(110 000 x 60%)
46192	Compte de liquidation Associé B	44 000	(110 000 x 40%)
139111	Perte de liquidation	110 000	

❖ Solde de tout compte

4621	Compte courant associé A	24 000	
4621	Compte courant associé B	16 000	
46191	Compte de liquidation Associé A	24 000	
46192	Compte de liquidation Associé B	16 000	