

# **Séquence 1:**

## **« Constitution des sociétés »**

**Enseignante : Sarra Elleuch**

### **Attention !**

Ce produit pédagogique numérisé est la propriété exclusive de l'UVT. Il est strictement interdit de le reproduire à des fins commerciales. Seul le téléchargement ou impression pour un usage personnel (1 copie par utilisateur) est permis.

# Séquence 1: Constitution des sociétés

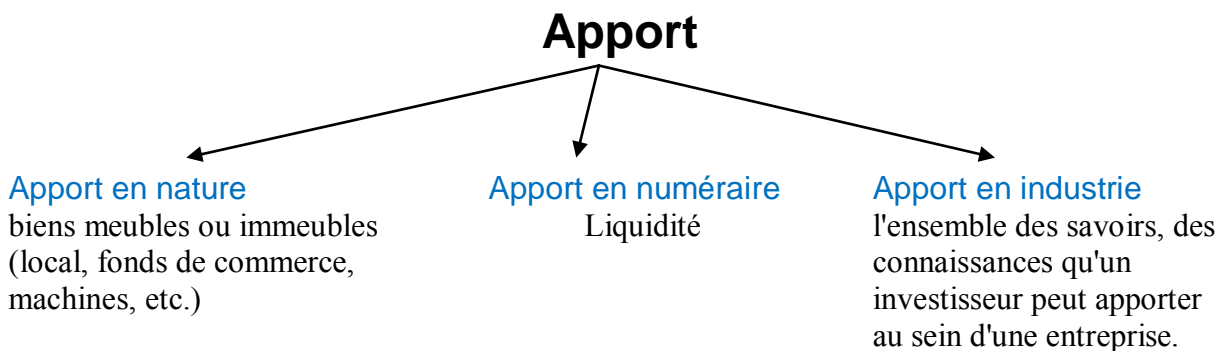
## Introduction de la séquence

Comme cité dans le guide de l'étude, une société est créée par un acte juridique établi entre deux personnes au moins qui décident de s'associer (sauf pour les sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée). Pour qu'il y ait une société, toute personne doit faire un apport pour avoir la qualité d'associé.

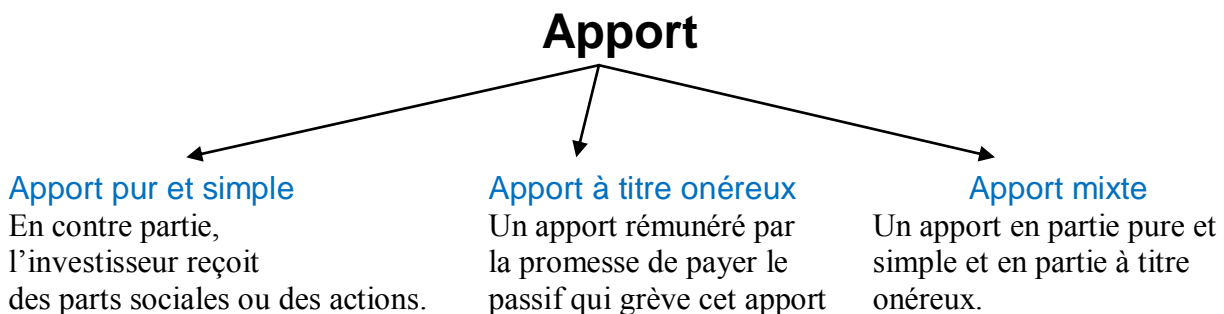
Mais que veut dire un apport ?

Réponse : [\(cliquer ici\)](#)

L'article 5 du code des sociétés commerciales définit les apports comme étant **les** biens mis en commun par les associés soit en numéraire, soit en nature, soit en industrie, suivant le type de rémunération perçu par les associés en contrepartie de leur apport.



L'apport peut être aussi qualifié de :



Mais comment traduire comptablement l'événement de constitution d'une société ? Cette traduction comptable est-elle la même ou diffère-t-elle d'un type de société à un autre ?

L'objectif de la séquence est donc de traduire comptablement les étapes de constitution de la société et de préciser les traitements comptables à suivre relatifs aux cas particuliers.

Pour cela, il faut tout d'abord préciser le schéma général des écritures comptables de constitution.

Les objectifs spécifiques de la séquence sont donc :

- expliquer le schéma général des écritures comptables de constitution.
- déterminer les traitements comptables de la constitution d'une société en nom collectif.
- déterminer les traitements comptables de la constitution d'une société à responsabilité limitée.
- déterminer les traitements comptables de la constitution d'une société anonyme.

## Schéma général des écritures comptables de constitution

Juridiquement, la société est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent d'affecter en commun leurs apports, en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourraient résulter de l'activité de la société.

L'engagement des associés à apporter les biens  
= La promesse d'apport  
(1<sup>ère</sup> étape)

Par cet engagement, la société a une créance sur les associés. En plus, la signature du contrat de constitution (les statuts), le capital de la société doit être constaté.

La mise effective des apports  
= La libération des apports  
(2<sup>ème</sup> étape)

Les associés doivent honorer leurs engagements en apportant leurs biens

- 1<sup>ère</sup> étape : (**La promesse d'apport**) : à partir de cette promesse, le capital appartient juridiquement à la société. Il doit être enregistré au crédit des sous comptes du compte **101 « Capital social »**. Ces sous-comptes sont :
  - **1011 : Capital Souscrit Non Appelé (KSNA)**. Ce sous compte est utilisé lorsque la société ne fait pas l'appel du capital, c'est-à-dire, ne fixe pas de délai aux associés pour faire la libération.
  - **1012 : Capital Souscrit Appelé Non Versé (KSANV)**. Ce sous compte est utilisé lorsque la société fait l'appel du capital, c'est-à-dire, elle fixe un délai aux associés pour faire la libération.
  - **1013 : Capital Souscrit Appelé et Versé (KSAV)**. Ce sous compte est utilisé lorsque la société fait l'appel du capital et les associés versent, c'est-à-dire, libèrent leurs apports.

En contrepartie, il faut enregistrer la créance sur les associés au débit. Le plan comptable prévoit toute une classe aux créances sur les associés. Celles qui touchent le capital sont débitées dans le compte **446 « Associés, opérations sur capital »** par le montant des apports promis.

446		date de constitution Associés , opération sur capital Capital, souscrit appelé non versé <b>Promesse d'apport</b>	X			X
-----	--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	--	--	---

- **2<sup>ème</sup> étape : (La réalisation effective de l'apport) :** Lors de la libération effective des apports, il y a lieu de débiter les comptes d'actifs correspondant aux apports des associés. Les comptes des associés vont être soldés (crédités) puisqu'ils ont honoré leurs promesses.

		Date de libération		
xxx		Immobilisation		
xxx		Matériel		
xxx		Stocks		
		etc.		
	446		Associés, opération sur capital	

3<sup>ème</sup> étape : **(Ecriture de reclassement) :** Après libération des apports, le capital devient versé. Il y a lieu de solder le sous compte 1012 « KSANV » et constater le capital dans le sous compte 1013 « KSAV ».

Si le capital est entièrement libéré, les sous-comptes de capital sont soldés pour ouvrir le compte principal de capital 101 « Capital social ».

1012		K.S.A.N.V	5 000	
	1013	K.S.A.V		5 000
1013		K.S.A.V	20 000	
	101	Capital social		20 000

## **Le traitement comptable de la constitution d'une Société en Nom Collectif (SNC)**

La SNC est une société de personnes qui est dominée par l'importance de la qualité des associés puisqu'ils ne vont conclure ce contrat que parce qu'ils se connaissent et se font confiance mutuellement. Dans de telles sociétés, **tous les associés sont solidairement responsables des dettes sociales vis à vis des tiers**, c'est-à-dire que chaque associé peut être poursuivi sur son entier patrimoine pour payer les dettes contractées par la société. Donc le créancier de la société peut saisir le patrimoine de n'importe quel associé pour être payé.

Ceci explique l'importance de la règle selon laquelle les décisions sont prises à l'unanimité. Ainsi, l'entrée d'un tiers dans ce type de société ne se fait que si les associés sont sûrs que le patrimoine de ce tiers est consistant et généralement les parts sociales sont incessibles.

## Aspect juridique de la constitution d'une société en nom collectif

La SNC est réglementée par les articles **54 à 66 du CSC**.

Elle est constituée par deux ou plusieurs personnes ayant la qualité de commerçant et qui sont responsables personnellement et solidairement du passif social. Elle fonctionne sous une raison sociale qui est composée des noms de tous les associés ou des noms de quelques-uns d'entre eux, suivis des mots « **et Cie** ».

En contre partie de leurs apports, les associés reçoivent des parts sociales qui ne sont en principe ni cessibles ni transmissibles sauf s'il y a des dérogations mentionnées par les parties. Ces parts constituent néanmoins, un élément du patrimoine de chaque associé et représentent la valeur de son apport dans la société.

Etant donné que les sociétés de personnes ne sont pas commerciales par leur forme, il faut que les associés aient la qualité de commerçant. Les formalités de publication et d'enregistrement doivent être accomplies à la constitution. En effet, l'acte de société doit être déposé au greffe du Tribunal, enregistré dans le registre de commerce et publié au J.O.R.T.

La loi n'exige aucune valeur minimale du capital. De même, aucune disposition légale n'impose la libération immédiate ou dans un délai déterminé des parts sociales. Les associés peuvent donc librement convenir des modalités de cette libération. C'est ainsi que les parts représentatives d'apport en numéraire peuvent être libérées sur appel de la gérance au fur et à mesure des besoins de la société.

Question de réflexion : Selon vous, pourquoi la loi n'a pas prévu des règles spécifiques à la constitution de la SNC ?

Réponse : [\(cliquer ici\)](#)

Le capital des sociétés de personnes n'est pas généralement très important. Réellement, c'est le patrimoine des associés qui est le gage des créanciers et non pas le capital social de la société. C'est pour cela que le législateur n'a pas donné de l'importance à mettre des règles précises à la constitution de la SNC.

## **Aspect comptable de la constitution d'une société en nom collectif**

La première écriture de constitution, comme nous avons déjà énoncé, traduit comptablement la promesse d'apport. Il s'agit d'une créance de la société sur les associés qui demeurent débiteurs jusqu'à la libération de ceux qu'ils ont promis. La seconde écriture est relative à la libération des apports au fur et à mesure que cette libération deviendra effective.

Dans ce type de société, le législateur a considéré que la libération effective des apports est sans intérêt pour les tiers et il n'y est attaché aucune sanction particulière puisque le capital de la société est peu important. Les associés peuvent exiger l'intégralité de l'apport à libérer comme ils peuvent demander une partie du capital à verser.

Etant donné que la qualité de la personne est importante dans une SNC, la créance sur chaque associé doit être constatée dans un sous-compte à part. Le compte 446 « Associés, opérations sur capital » est divisé selon le nombre des associés :

- 4461 « Associé X, opérations sur capital »
- 4462 « Associé Y, opérations sur capital »
- 4463 « Associé Z, opérations sur capital »
- .....

Plusieurs cas sont à envisager et pour chacun il y a lieu de respecter les différentes phases de constitution. Etudions ces cas à travers des exemples d'applications.



## CAS N°1: Libération totale des apports purs et simples

Dans ce cas, il faut libérer (verser) la totalité des apports dès la constitution. L'apport est pur et simple, c'est-à-dire, qu'il n'est pas entaché de dettes. La totalité de l'apport est rémunérée par des parts sociales.

### Exemple 1 :

Trois personnes X, Y et Z forment le 2/2/20N une SNC « W », au capital de 20.000DT.

- Mr X apporte 5.000 DT déposés en banque.
- Mr Y apporte un immeuble valant 10.000 DT dont 2.000 DT la valeur du Terrain.
- Mr Z apporte du matériel de transport de 3.000 DT, des marchandises pour 1.000 DT et du mobilier pour 1.000 DT.

L'ensemble des apports est effectivement réalisé le 10/2/20N.

**T.A.F: Passer les écritures comptables de constitution de la SNC «W ».**

**Correction de l'exemple 1 : [\(cliquer ici\)](#)**

		02/02/20N	
4461		X, opération sur capital	5 000
4462		Y, opération sur capital	10 000
4463		Z, opération sur capital	5 000
	1012	Capital souscrit appelé non versé (promesse d'apport)	20 000
10/02/20N			
532		Banque	5 000
	4461	X, opération sur capital (réalisation de l'apport de X)	5 000
222		Construction	8 000
		Terrain	2 000
	4462	Y, opération sur capital	10 000
224		Matériel de transport	3 000
2282		Equipement de bureau	1 000
37		Stock de marchandises	1 000
	4463	Z, opération sur capital	5 000
1012		K.S.A.N.V	20 000
	1013	K.S.A.V	20 000
1013		K.S.A.V	20 000
	101	Capital social	20 000

## CAS N°2 : Libération partielle des apports purs et simples

Dans ce cas, la société n'a pas besoin de tout le capital pour commencer ses activités. Elle fixe un délai de libération d'une partie des apports et non pas la totalité. Il y a donc une partie appelée du capital et une autre qu'il n'est pas. De même, la créance sur les associés est en partie exigible [446 « Associés, opérations sur capital »] et une autre ultérieure [109 « Associés, capital souscrit non appelé (KSNA) »].

Le compte 446 « Associés, opérations sur capital » est associé au compte 1012 « KSANV » :

4461	1012	Y, opération sur capital	
4462		Z, opération sur capital	
		Capital souscrit appelé non versé (promesse d'apport)	

Le compte 109 « Associés, capital souscrit non appelé (KSNA) » est associé au compte 1011 « KSNA » :

109	1011	Associé, K souscrit non appelé	
		K souscrit non appelé	

Le schéma des écritures comptables ne se limite pas aux écritures à la constitution mais s'élargit pour enregistrer les écritures aux appels et aux libérations ultérieures.

Ce sont les écritures d'appel du capital qui sont nouvelles. En effet, à l'appel, deux écritures d'appel doivent être enregistrées : la première est relative au capital et la deuxième concerne la créance.

Le capital devient appelé, il faut donc solder ou diminuer le compte 1011 « KSNA » et constater le capital appelé dans le compte 1012 « KSANV » :

1011	1012	Capital, souscrit non appelé	
		Capital souscrit appelé non versé	
		(appel à la libération du capital restant)	

La créance devient aussi exigible, il faut donc solder ou diminuer le compte 109 « Associés, KSNA ». La créance exigible est normalement enregistré dans le compte 446 « Associés, opérations sur capital ». Mais pour plus de précision et pour montrer que c'est une opération liée à l'appel, on peut créer un sous compte de 446 appelé 446... « Associés, restant dû sur capital appelé ».

446..	109	Associé, restant dû sur capital appelé	
		Associé, capital souscrit non appelé	

**Exemple 2 :**

Reprenons l'exemple précédant mais en supposant que les associés ne feront l'appel de l'apport de X que le 01/06/20N. Ce dernier n'a effectivement libéré son apport que le 15/06/20N.

**Correction de l'exemple 2 : [\(cliquer ici\)](#)**

		02/02/20N	
4461		Y, opération sur capital	10 000
4462		Z, opération sur capital	5 000
	1012	Capital souscrit appelé non versé (promesse d'apport)	15 000
109		X, K souscrit non appelé	5 000
	1011	K souscrit non appelé	5 000
		10/02/20N	
222		Construction	8 000
221		Terrain	2 000
	4462	Y, opération sur capital	10 000
224		Matériel de transport	3 000
2282		Equipement de bureau	1 000
37		Stock de marchandises	1 000
	4463	Z, opération sur capital	5 000
1012		K.S.A.N.V	15 000
	1013	K.S.A.V	15 000
		1/06/20N	
1011		Capital, souscrit non appelé	5 000
	1012	Capital souscrit appelé non versé (appel à la libération du capital restant)	5 000
446..		X, restant dû sur capital appelé	5 000
	109	X, capital souscrit non appelé	5 000
		15/06/20N	
532		Banque	5 000
		X, restant dû sur capital appelé	5 000
1012		K.S.A.N.V	5 000
	1013	K.S.A.V	5 000
1013		K.S.A.V	20 000
	101	Capital social	20 000

## CAS N°3 : Libération partielle des apports grevés de passif

L'apport d'un associé est dit grevé d'un passif lorsque la société prend en charge de payer une partie de la valeur des biens de l'associé ou de rembourser les dettes de l'apporteur. Ce qui diffère donc des 2 autres cas est que la société doit constater une dette à son passif.

Supposons que X apporte un actif qui vaut 19.000 DT, mais en contre partie, la société devra payer à ses créanciers 4.000 DT. Son apport est donc fait à titre onéreux pour 4.000 DT et à titre pur et simple pour 15.000 DT.

### Exemple 3 :

Mr (A) exploite une entreprise individuelle dont la situation comptable se présente le 31/12/20N de la manière suivante :

224 - Matériel de transport	10.000 DT
2282 - Equipement de bureau	1.000 DT
2824- Amortissement du matériel	1.000 DT
37 - Stocks de marchandises	5.000 DT
401 - Fournisseurs d'exploitation	4.000 DT
54 - Caisse	4.000 DT

Le 02/01/20N+1, A constitue avec B une SNC au capital de 25.000 DT. A apporte la situation active et le passif de son bilan établi le 31/12/20N. B verse le 02/01/20N+1 une somme de 5.000 DT à la banque et 5.000 DT seront appelés et versés à la banque le 01/03/20N+1. B supporte un intérêt au taux de 6% l'an appliqué à la valeur de l'apport non versé.

### T.A.F: Passer les écritures comptables de constitution de la SNC.

#### Correction de l'exemple 3 : [\(cliquer ici\)](#)

Apport de (A) :  $10\ 000 + (1\ 000 - 1\ 000) + 5\ 000 + 4\ 000 - 4\ 000 = 15\ 000$  DT.

		02/01/20N+1	
4461		A, opération sur capital	15 000
4462		B, opération sur capital	5 000
	1012	Capital souscrit appelé non versé (promesse d'apport)	20 000
109		B, K souscrit non appelé	5 000
	1011	K souscrit non appelé	5 000
532		Banque	5 000
	4462	B, opération sur capital (réalisation de l'apport de B)	5 000
224		Matériel de transport	9 000
2282		Equipement de bureau	1 000
37		Stock de marchandises	5 000

54		Caisse	4 000	
	4461	A, opération sur capital		15 000
	401	Fournisseurs d'exploitation		4 000
1012		K.S.A.N.V	20 000	
	1013	K.S.A.V		20 000
		01/03/20N+1		
1011		Capital, souscrit non appelé	5 000	
	1012	Capital souscrit appelé non versé (appel du capital restant)		5 000
446..		B, restant dû sur capital appelé	5 000	
	109	B, capital souscrit non appelé		5 000
532		Banque	5 050	
		B, restant dû sur capital appelé		5 000
	753	Revenus des autres créances (5000*2/12*6%)		50
1012		K.S.A.N.V	5 000	
	1013	K.S.A.V		5 000
1013		K.S.A.V	25 000	
	101	Capital social		25 000

## CAS N°4: Apports comportant des créances

Il arrive qu'un associé apporte ses créances à la nouvelle société. Or, ces créances peuvent ne pas être complètement recouvrables. Ainsi la société court le risque de ne pas être remboursée de la valeur nominale des créances en question. Le problème qui se pose donc est dans le traitement de la valeur non payée.

Contrairement aux solutions préconisées par le système français, l'article 1264 du COC tunisien précise que l'associé se porte garant des éventuels impayés. Ainsi si le créancier ne rembourse pas la totalité de la créance, l'associé (apporteur de sa créance) se charge de payer la différence. La valeur impayée est débitée au compte courant de l'associé « **442 : Associé, opération sur capital** ».

### Exemple 4 :

Deux associés X et Y décident de former une SNC le 2/1/N+1. L'apport de X comprend 20.000 D, versés le même jour au compte banque et une créance sur un client d'une valeur nominale de 30.000 D. Quant à l'associé Y, il apporte du matériel industriel valant 40.000D. A l'échéance 30/6/N+1, le client de X ne règle que 28.500 D seulement pour solde de tout compte.

**T.A.F: Enregistrer toutes les écritures comptables de constitution de la SNC.**

**Question de réflexion :** Selon vous, la créance reçue par la société sera-t-elle considérée comme une créance d'un client ou d'un autre débiteur divers ?

### Réponse : (cliquer ici)

Si la nouvelle société a la même nature d'activité que celle de l'associé, il est logique que la société continuera à opérer avec les mêmes clients. Par contre, si la nature de l'activité est différente, la société n'aura plus de relations avec ce client. La créance est considérée comme issue d'un débiteur divers.

### Correction de l'exemple 4 : (cliquer ici)

		02/01/N+1	
4461		X, opération sur capital (20 000+30 000)	50 000
4462		Y, opération sur capital	40 000
	1012	Capital souscrit appelé non versé (promesse d'apport)	90 000
532		Banque	20 000
411/457		Clients/autres débiteurs divers	30 000
	4462	X, opération sur capital (réalisation de l'apport de X)	50 000
2234		Matériel industriel	40 000
		Y, opération sur capital (réalisation de l'apport de Y)	40 000
1012		K.S.A.N.V	90 000
	1013	K.S.A.V	90 000

1013	101	K.S.A.V Capital social	90 000	90 000
------	-----	---------------------------	--------	--------

Ecriture de remoursement du client le 30/06/N+1 :

30/06/N+1				
532	442	Banque X, compte courant	28 500	
	411/457	Clients/autres débiteurs divers (réalisation de l'apport de B)	1 500	30 000

## **Le traitement comptable de la constitution d'une Société à Responsabilité Limitée (SARL)**

C'est une société intermédiaire entre les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux.

La SARL se rapproche des sociétés de personnes sur certains points surtout parce qu'on trouve une considération de la personnalité des associés. Ainsi :

1- Tous les associés doivent intervenir soit personnellement soit par mandataire à l'acte constitutif de la société, leur signature doit être apposée sur l'acte. **(Art 96 du CSC)**

2- Les parts sociales ne peuvent être cédées à des tiers étrangers à la société qu'avec le consentement de la majorité des associés représentant au moins les  $\frac{3}{4}$  du capital social **(Art 109 du CSC)**.

La SARL se rapproche aussi des sociétés de capitaux:

1- Au même titre que la société anonyme la SARL est une société commerciale par la forme.

2- La responsabilité de chaque associé est limitée à son apport.



## Aspect juridique de la constitution d'une Société à Responsabilité Limitée

« La société à responsabilité limitée est constituée entre deux ou plusieurs personnes qui ne supportent les pertes que jusqu'à concurrence de leurs apports » (**Art. 90 alinéa 1 du CSC**). Lorsque la SARL comportera un seul associé elle est dénommée Société Unipersonnelle à Responsabilité Limitée- SUARL (article 2 du Code des sociétés commerciales).

Les règles de constitution sont :

**a- Nom:** La société est désignée par une dénomination sociale qui peut comprendre les noms de certains associés ou de l'un d'eux. Cette dénomination sociale doit être précédée ou suivie immédiatement par la mention « SARL » et de l'énonciation du capital social (**Art. 91 du CSC**).

**b- Exigence d'un capital social minimal:** Le législateur n'exige plus un minimum de capital puisque la Loi n° 2007-69 du 27 décembre 2007 (article 12) stipule que capital de la société à responsabilité limitée est fixé par son acte constitutif. Le capital social est divisé en parts sociales à valeur nominale égale (**Art. 92 du CSC**).

**c- Evaluation des apports :**

L'acte constitutif de la société doit comporter une évaluation de tout apport en nature qui doit être faite par un commissaire aux apports. Toutefois, les associés peuvent décider à la majorité des voix de ne pas recourir à ce commissaire si la valeur de l'apport ne dépasse pas 3000 dinars. Dans ce cas, les associés sont solidairement responsables vis à vis des tiers de la valeur attribuée pendant 3 ans à compter de la date de constitution (**Art. 100 du CSC**).

**d- Exigence d'une souscription intégrale du capital et une libération immédiate des apports:** l'article 97 prévoit expressément que « la SARL n'est constituée définitivement que lorsque les statuts mentionnent que toutes les parts représentant des apports en numéraire ou de nature, ont été réparties entre les associés et que leur valeur a été totalement libérée ». Les fonds provenant de la libération des parts sociales sont déposés auprès d'un établissement financier. Après six mois de la date du dépôt de ces fonds, si la société n'est pas constituée, tout apporteur pourra demander de retirer le montant de ses apports (**Art. 98 alinéa 2 du CSC**). Concernant l'évaluation de l'apport en nature, elle doit être faite par un commissaire aux apports.

Il découle donc de cet article deux conséquences:

1- la constitution de la SARL suppose une souscription intégrale du capital social ;

2- la constitution de la SARL suppose une libération immédiate des apports.

**e- Exigence d'un écrit:** les statuts (à défaut d'écrit la société est nulle).

**f- Publicité:** les mesures de publicité communes à toutes les sociétés commerciales sont valables pour la SARL.

**g- Nombre d'associés:** Le nombre des associés d'une SARL ne peut être supérieur à 50 (**Art. 93 du CSC**). Sinon, la société devra, dans un délai d'un an, être transformée en société par actions (**Art. 93 du CSC**).

**h- Capacité:** il n'y a pas de règles particulières pour être associé dans une SARL. Il n'acquiert pas la qualité de commerçant. Les personnes incapables de faire le commerce peuvent donc devenir associés dans une SARL (**Art.11 alinéa 2 du CSC**).

**i- Objet:** il est interdit aux sociétés d'assurances, les banques, et autres institutions financières, les établissements de crédit et d'une façon générale toute société à laquelle la loi impose de prendre une forme déterminée d'adopter la forme d'une SARL (**Art. 94 du CC**).

**Remarque:** Le régime juridique des SARL est applicable aux SUARL.

## Aspect comptable de la constitution d'une Société à Responsabilité Limitée

Les écritures comptables sont similaires à celles d'une SNC avec un problème en moins: la libération du capital ne peut pas être partielle, la promesse d'apport et la libération se font lors de la constitution. C'est pourquoi, certains auteurs considèrent qu'il n'est pas nécessaire de passer par ces différentes étapes de comptabilisation. Par contre, d'autres insistent sur l'importance de maintenir la même démarche de comptabilisation en consacrant une écriture comptable à chaque événement réalisé. Ainsi, l'approbation de l'assemblée générale constitutive, qui traduit la promesse des associés d'apporter leurs biens, doit se traduire par une première écriture comptable. La libération effective des apports, qui peut durer tout le long des six mois de constitution, doit se traduire par une deuxième écriture comptable. Dans un souci d'homogénéisation, nous allons garder la même démarche de comptabilisation en préservant les mêmes étapes et les mêmes écritures.

Sauf qu'il n'y a pas lieu d'utiliser le compte de capital non appelé (1011 : KSNA) ni la créance ultérieure (109 : Associés, KSNA).

Le compte 446 « Associés, opérations sur capital » est divisé selon le nombre des associés de la même manière que dans une SNC.

### Exemple 5 :

En janvier de l'année 2014, une SARL a été constituée entre 2 associés M. Faouzi et M. Hassen. La nouvelle SARL poursuit la même activité que l'entreprise individuelle de M. Faouzi. Les éléments d'actifs, composant l'apport des deux associés, se présentent comme suit :

#### 1/ Apport de M. Faouzi :

Faouzi apporte la situation active et passive de son entreprise individuelle telle qu'elle résulte de la balance ci-dessous (valeurs nettes) établie à la date du 31/12/2013.

- Terrains 12 000
- Construction : 20 000 dinars ;
- Matériel de transport : 6 000 dinars ;
- Equipement de bureau : 12 000 dinars ;
- Frais préliminaires : 2 880 dinars ;
- Produits finis : 8 000 dinars ;
- Créances : 7 000 dinars ;
- Clients, effets à recevoir : 4 000 dinars ;
- Fournisseurs d'exploitation : 9 000 dinars ;
- Banque : 15 000 dinars ;
- Caisse : 2 000 dinars.

#### 2/ Apport de M. Hassen :

- Equipement de bureau : 25 000 dinars ;
- Matières premières : 14 000 dinars.

Fin janvier la société règle les droits d'enregistrements d'un montant de 3 000 dinars.

**Travail à faire :** Passer toutes les écritures comptables nécessaires de constitution.

**Correction de l'exemple 5 : [\(cliquer ici\)](#)**

Apport de (Faouzi) : 12 000 + 20 000 + 6 000 + 12 000 + 8 000 + 7 000 + 4 000 + 15 000 + 2 000 - 9 000 = 77 000 DT.

Attention !!! Les frais préliminaires ne constituent jamais un apport.

Apport de (Hassen) : 25 000 + 14 000 = 39 000 DT.

→ Capital de la SARL = 77 000 + 39 000 = 116 000 DT.

Comptablement, les créances seront enregistrées dans les comptes de clients puisque la SARL va continuer la même activité que celle de l'entreprise individuelle de M. Faouzi.

		Janvier 2014	
4461		Faouzi, opération sur capital	77 000
4462		Hassen, opération sur capital	39 000
	1012	Capital souscrit appelé non versé (promesse d'apport)	116 000
221		Terrain	12 000
222		Construction	20 000
224		Matériel de transport	6 000
2282		Equipement de bureau	12 000
35		Stock de produits finis	8 000
411		Clients	7 000
413		Clients, effets à recevoir	4 000
532		Banque	15 000
54		Caisse	2 000
	4461	Faouzi, opération sur capital	77 000
	401	Fournisseurs d'exploitation	9 000
2282		Equipement de bureau	25 000
31		Stock de matières premières	14 000
	4462	Hassen, opération sur capital	39 000
1012		K.S.A.N.V	116 000
	1013	K.S.A.V	116 000
1013		K.S.A.V	116 000
	101	Capital social	116 000
271		Frais préliminaires	3 000
	532	Banque	300 0

**Exemple 6 :**

Au 31/12/N, la situation nette d'une entreprise individuelle appartenant à un exploitant (A) se présente comme suit :

Actifs		KP et Passifs	
Matériel de transport	26 000	Capital	50 000

<b>Equipement de bureau</b>	10 000	<b>Résultat</b>	4 500
<b>Stocks de marchandises</b>	71 000	<b>Créditeurs B</b>	30 000
<b>Banque</b>	30 000	<b>Fournisseurs d'exploitation</b>	44 500
<b>Caisse</b>	1 500	<b>Fournisseurs, Effet à payer</b>	9 500
<b>Total</b>	<b>138 500</b>	<b>Total</b>	<b>138 500</b>

Le 2/1/N+1, (A) et (B) décident de constituer une SARL au capital de 80 000 D réparti en 8 000 parts sociales, également réparties entre les deux associés. L'associé (A) fait apport à la société de son fonds de commerce comprenant les éléments incorporels estimés à 15 000 D, le matériel de transport et les équipements de bureau tels qu'ils sont présentés dans le bilan du 31/12/N. Le stock de marchandises est repris par la société avec un abattement de 10% sur un lot évalué à 8 900 D correspondant à la dépréciation.

La société prend à sa charge le règlement des dettes envers les fournisseurs et les effets à payer. L'associé (B) fait apport de sa créance sur (A) et complète son apport par un versement en espèces de 2 000 D et en banque de 8 000 D. Les surplus des apports doivent être crédités, s'il y a lieu, dans les comptes courants ouverts aux associés.

#### **T.A.F: Présenter les écritures comptables de constitution de la SARL.**

#### **Questions de réflexion : Selon vous :**

- 1/ L'associé doit-il nécessairement apporter toute sa situation comptable ?
- 2/ Les éléments apportés doivent-ils être évalués nécessairement selon la valeur comptable nette ?

#### **Réponse : (cliquer ici)**

1/ L'associé peut apporter toute la situation comptable nette de son entreprise individuelle comme il peut fournir quelques éléments de sa situation comptable nette.  
2/ Les éléments apportés doivent être évalués à la date de constitution par un commissaire aux comptes. Cette évaluation peut être la valeur comptable ou une autre valeur si elle représente mieux l'image fidèle.

#### **Correction de l'exemple 6 : (cliquer ici)**

Apport de (A) :  $15\,000 + 26\,000 + 10\,000 + (71\,000 - 10\% \cdot 8\,900) - (44\,500 + 9\,500)$   
= 67 110 DT.

Or, la part de l'associé (A) dans le capital de la nouvelle société est 50% =  $50\% \cdot 80\,000 = 40\,000$  DT.

→ Il y a un surplus de  $67\,110 - 40\,000 = 27\,110$  DT à créditer dans le compte courant de l'associé (A).

Apport de (B) :  $30\,000 + 2\,000 + 8\,000 = 40\,000$  DT = la part de l'associé (B) dans le capital de la nouvelle société.

L'apport de (B) de sa créance sur (A) ne peut pas constituer une créance – client. Au lieu de la considérer comme « autre débiteur divers », il est préférable de la mettre dans le compte courant de l'associé.

02/01/N+1			
4461		A, opération sur capital	40 000
4462		B, opération sur capital	40 000
	1012	Capital souscrit appelé non versé (promesse d'apport)	80 000
214		Fonds commercial	15 000
224		Matériel de transport	26 000
2282		Equipement de bureau	10 000
37		Stock de marchandises	70 110
	4461	A, opération sur capital	40 000
	401	Fournisseurs d'exploitation	44 500
	403	Fournisseurs, EAP	9 500
	442	A, compte courant	27 110
442		A, compte courant	30 000
532		Banque	8 000
54		Caisse	2 000
	4462	Y, opération sur capital	40 000
1012		K.S.A.N.V	80 000
	1013	K.S.A.V	80 000
1013		K.S.A.V	80 000
	101	Capital social	80 000

## **Le traitement comptable de la constitution d'une Société Anonyme (SA)**

La société anonyme est définie comme étant la société commerciale dans laquelle les associés, appelés actionnaires, possèdent un droit représenté par des titres négociables et ne sont tenus que de leurs apports. La société anonyme est une société commerciale par la forme, mais les associés, c'est à dire les actionnaires, n'ont pas la qualité de commerçant.

La société anonyme a la personnalité morale mais elle se distingue de la personnalité morale des sociétés de personnes. En effet, le patrimoine de la société de personnes n'est pas totalement distinct du patrimoine des associés. Alors que dans le cadre de la société anonyme, la personnalité morale de la société est complètement indépendante de celle des actionnaires.

## Aspect juridique de la constitution d'une société anonyme

La constitution d'une société anonyme a été entourée par de nombreuses formalités car l'aptitude de ces sociétés à collecter les fonds a toujours suscité la méfiance des pouvoirs publics à leur encontre. Les étapes de constitution d'une société anonyme faisant appel public à l'épargne (celle qui émet ou cède des valeurs mobilières en appelant le public à l'épargne-Art.162 du CSC) sont :

- La rédaction d'un projet de statuts par les fondateurs (**Art. 163 du CSC**);
- Dépôt du projet de statut au greffe du tribunal de première instance du siège social (**Art. 163 du CSC**) ;
- Publication d'une notice destinée à l'information du public dans le JORT et dans deux journaux quotidiens dont l'un en langue arabe (**Art. 164 alinéa 3 du CSC**) ;
- Souscription de la totalité du capital par les actionnaires et libération des apports en numéraire et s'il existe des apports en nature, un ou plusieurs commissaires aux apports sont désignés pour évaluer ces apports ;
- Libération intégrale par les actionnaires des apports en nature ;
- Dépôt des fonds revenant des libérations en numéraire dans un compte bancaire bloqué au nom de la société avec la liste des souscripteurs et l'indication des sommes versées par chacun d'eux (**Art. 168 du CSC**) ;
- Déclaration de souscription et de versement fait par les fondateurs devant le receveur de l'enregistrement;
- Réunion d'une deuxième assemblée constitutive pour :
  - vérifier et approuver la valeur des apports en nature (à la lumière du rapport du commissaire des apports) ;
  - vérifier la souscription intégrale du capital social et la libération du montant exigible des actions ;
  - vérifier aussi les formalités de constitution et déclarer en conséquence que la société est valablement constituée ;
  - désigner les membres du conseil d'administration et les commissaires aux comptes (organisation du contrôle) (**Art. 172 du CSC**) ;
- Réunion du conseil d'administration pour nommer le PDG.

La SA doit être constituée d'au moins 7 personnes (**Art. 160 du CSC**). Le législateur n'a posé aucune condition quant au nombre maximum d'actionnaires. Le capital social ne peut être inférieur à 5 000 DT. Si la société fait appel public à l'épargne, le capital ne peut être inférieur à 50 000 DT (**Art. 161 et 162 du CSC**). Les sociétés anonymes ne peuvent diviser leur capital en actions ou coupures d'actions de moins de 1 dinar.

Les apports peuvent être libérés partiellement ou intégralement à la constitution mais ils doivent être souscrits intégralement. La souscription est l'engagement ou la promesse faite par l'associé pour une certaine somme à la formation du capital. Par contre la libération est le fait d'apporter effectivement la part du capital que l'associé s'est engagé à fournir.



- **libération des actions de numéraire** : Pour la constitution de la SA, la loi exige à chaque souscripteur de verser le ¼ du montant souscrit. Les sommes restantes dues constituent le non versé. Ces sommes non versées doivent être libérées dans un délai maximum de 5 ans à partir de la constitution définitive de la société (**Art. 165 du CSC**).
- **libération des actions d'apport** : Il s'agit dans ce cadre des apports en nature. Ces actions doivent être intégralement libérées au moment de la constitution de la société (**Art. 166 du CSC**). Les actions d'apport ne sont négociables aux termes de l'article 318 alinéa 4 du CSC que deux ans après la constitution définitive de la société.

Notons, toutefois, qu'au cas où la société n'aurait toujours pas été définitivement constituée dans un délai de six mois, à compter du jour du dépôt du projet des statuts au greffe du tribunal de première instance du lieu du siège social, le législateur autorise tout souscripteur de retirer les fonds qu'il a déposés (**Art 169 alinéa 2 du CSC**).

## **Aspect comptable de la constitution d'une société anonyme**

Comme pour les sociétés de personnes et la SARL, les écritures relatives à la constitution de la SA doivent être constatées en deux temps: l'engagement et la libération. Quelques particularités sont toutes fois à signaler.

Les conditions et le rythme de libération étant différents pour les apports en nature et pour les apports en numéraire, il est préférable d'identifier les comptes de créances selon la nature du capital :

**4461 - Actionnaires, opération sur capital en nature**

**4462 - Actionnaires, opération sur capital en numéraire**

La qualité de la personne ne compte plus. Il n'y a pas lieu de diviser ce compte selon le nombre des associés.

De même, deux écritures de libération doivent être enregistrées : la première concerne la libération de l'apport en nature et la deuxième est spécifique à la libération de l'apport en numéraire.

La libération de l'apport en numéraire dans les sociétés anonymes présente plusieurs cas particuliers. En effet, outre les cas de libération intégrale et partielle des apports, d'autres cas peuvent intervenir. Ainsi certains actionnaires peuvent anticiper leurs versements même si la société n'a pas fait l'appel (cas du versement anticipé). Inversement, d'autres actionnaires peuvent libérer leurs apports en retard (cas du versement en retard). D'autres n'arrivent pas à honorer leurs engagements et sont appelés des actionnaires défaillants (cas de l'actionnaire défaillant).

5 cas seront donc traités dans notre analyse :

**Cas n°1: apports intégralement libérés à la constitution**

**Cas n°2: libération partielle des actions de numéraire**

**Cas n°3: versement anticipé**

**Cas n°4: versement en retard**

**Cas n°5: l'actionnaire défaillant**

## CAS N°1: apports intégralement libérés à la constitution

La libération intégrale des apports a été déjà traitée dans la constitution des sociétés de personnes. Nous allons la reprendre à travers un exemple pour montrer les particularités comptables de la constitution de la société anonyme.

Les frais occasionnés par la constitution d'une SA sont généralement importants. La norme 10 a prévu que ces frais devraient être enregistrés dans le compte **271- frais préliminaires**. Ce compte est utilisé pour enregistrer les frais attachés à des opérations conditionnant l'existence ou le développement de l'entreprise (par **exemple**: Frais d'élaboration des statuts, le droit d'enregistrement, les honoraires des intermédiaires ayant participé à la constitution).

### **Exemple 7 :**

Une société anonyme est constituée le 2/1/N au capital de 1.200.000 D divisé en 12.000 actions entre (A) et 6 autres actionnaires. (A) apporte un immeuble pour 350.000 D dont un terrain valant 40.000 D, matériel industriel pour 200.000 D, produits finis pour 75.000 D, matières premières pour 200.000 D et camions pour 75.000 D.

Les 6 autres actionnaires souscrivent en numéraire et libèrent leurs apports intégralement par chèque bancaire. Les frais de constitution s'élèvent à 28.000 D.

**T.A.F: Enregistrer toutes les écritures comptables nécessaires.**

**Question de réflexion :** Selon vous, s'agit-il d'un apport pur et simple ou d'un apport mixte ? Pourquoi ?

**Réponse :** [\(cliquer ici\)](#)

Il s'agit d'un apport pur et simple et non pas mixte car il n'y a aucune dette qui grève cet apport.

**Correction de l'exemple 7 :** [\(cliquer ici\)](#)

Ce qui est important dans une société anonyme est de distinguer le montant de l'apport en nature du montant de l'apport en numéraire.

Apport en nature :  $350\ 000 + 200\ 000 + 75\ 000 + 200\ 000 + 75\ 000 = 900\ 000$  DT.

Or :

Capital social = Apport en nature + Apport en numéraire

Apport en numéraire = Capital social – Apport en nature

$$= 1\ 200\ 000 - 900\ 000 = 300\ 000$$
 DT

02/01/N			
4461		Actionnaires, opération sur capital en nature	900 000
4462		Actionnaires, opération/capital en numéraire	300 000
	1012	Capital souscrit appelé non versé (promesse d'apport)	1 200 000

221		Terrain	40 000	
222		Construction (350 000 – 40 000)	310 000	
2234		Matériel industriel	200 000	
224		Matériel de transport	75 000	
31		Stock de matières premières	200 000	
35		Stock de produits finis	75 000	
	4461	Actionnaires, opération sur capital en nature		900 000
532		Banque	300 000	
		Actionnaires, opération/capital en numéraire		300 000
1012		K.S.A.N.V	1 200 000	
	1013	K.S.A.V		1 200 000
1013		K.S.A.V	1 200 000	
	101	Capital social		1 200 000

## **CAS N°2 : Libération partielle des actions de numéraire**

Comme nous l'avons analysé auparavant, la libération partielle des apports à la constitution nécessite une étape d'appel ultérieure du capital non appelé. Nous allons reprendre le cas n°2 de la libération partielle d'une société de personne mais en tenant compte des spécificités de la société anonyme.

### **Exemple 8 :**

Le 2-1-N, il a été constitué une SA pour la fabrication et la vente des disques, au capital de 250 000 D, divisé en 2 500 actions. L'apport de (A) se résume de la situation nette suivante :

- Fond commercial	estimé à	12.500 D
- Matériel industriel	estimé à	7.500 D
- Marchandises	estimées à	50.000 D
- Fournisseurs, effet à payer	estimé à	30.000 D

(B) apporte la situation nette suivante :

- Fond commercial	estimé à	10.000 D
- Matériel de bureau	estimé à	5.000 D
- Matières premières	estimées à	45.000 D
- Licence d'une durée de 5 ans pour la vente d'une marque:		20.000 D

Les actions de numéraire apportées par les autres actionnaires ont été libérées de  $\frac{1}{2}$  à la souscription par chèques bancaires. Le reste a été appelé et libéré le 1/7/N+1.

**T.A.F: Passer toutes les écritures comptables nécessaires.**

**Questions de réflexion :** Selon vous,

1/ S'agit-il d'un apport pur et simple ou d'un apport mixte ? Pourquoi ?

2/ Faut-il déterminer l'apport de chaque actionnaire à part ? Pourquoi ?

**Réponse : (cliquer ici)**

1/ Il s'agit d'un apport mixte puisque l'apport de (B) est grevé d'une dette fournisseurs, effet à payer.

2/ La qualité de la personne ne compte pas dans une société anonyme. Il ne faut pas déterminer l'apport de chaque actionnaire à part mais il faut plutôt déterminer l'apport en nature à part et celui en numéraire à part.

**Correction de l'exemple 8 : (cliquer ici)**

Apport en nature :

- Licence =	20 000 D
- Fond commercial = 12 500 + 10 000 =	22 500 D
- Matériel industriel =	7 500 D

- Matériel de bureau =	5 000 D
- Matières premières =	45 000 D
- Marchandises =	50 000 D
- Fournisseurs, effet à payer =	(30 000) D

---

Total des apports en nature = 120 000

Or :

Capital social = Apport en nature + Apport en numéraire

Apport en numéraire = Capital social – Apport en nature

= 250 000 – 120 000 = 130 000 DT

L'apport en numéraire appelé = 130 000/2 = 65 000 DT

### Ecritures de constitution :

02/01/N

4461		Actionnaires, opération sur capital en nature	120 000	
4462		Actionnaires, opération/capital en numéraire	65 000	
	1012	Capital souscrit appelé non versé (promesse d'apport)		185 000
109		Actionnaires, K souscrit non appelé	65 000	
	1011	K souscrit non appelé		65 000
212		Concessions de marques, brevets etc	20 000	
214		Fonds commercial	22 500	
2234		Matériel industriel	7 500	
2282		Equipement de bureau	5 000	
31		Stock de matières premières	45 000	
37		Stock de marchandises	50 000	
	4461	Acti <sup>aires</sup> , opération sur capital en nature		120 000
	403	Fournisseurs, effet à payer		30 000
532		banque	65 000	
	4462	Acti <sup>aires</sup> , opération sur capital en numéraire		65 000
1012		K.S.A.N.V	185 000	
	1013	K.S.A.V		185 000

### Ecritures d'appel et de libération au 01/07/N+1

01/07/N+1

1011		Capital, souscrit non appelé	65 000	
	1012	Capital souscrit appelé non versé (appel à la libération du capital restant)		65 000
446..		Acti <sup>aires</sup> , restant dû sur capital appelé	65 000	
	109	Acti <sup>aires</sup> , capital souscrit non appelé		65 000
532		Banque	65 000	
		Acti <sup>aires</sup> , restant dû sur capital appelé		65 000
1012		K.S.A.N.V	65 000	
	1013	K.S.A.V		65 000

1013	101	K.S.A.V Capital social	250 000	250 000
------	-----	---------------------------	---------	---------

### **CAS N°3 : Versement anticipé**

Il arrive que les actionnaires versent la totalité de souscription sans attendre aux appels à la libération ultérieurs. Ces versements ne sont pas obligatoires mais facultatifs et sont faits à l'initiative de l'actionnaire. Ils sont appelés des versements anticipés.

Quid de leur enregistrement ?

**Réponse :** Les versements anticipés ne sont pas des créances exigibles. Au contraire, ce sont des avances, faites par les actionnaires, qui augmentent le compte bancaire de la société. Ces avances sont constatées dans un sous compte du compte 446 « Actionnaires, opérations sur capital ». Ce sous compte 446... est communément appelé « actionnaires, versements anticipés ».

532	banque	X+VA	
4462	Acti <sup>aires</sup> , opération sur capital en numéraire		X
446...	Acti <sup>aires</sup> , versements anticipés		VA

#### **Exemple 9 :**

La SA « X » a été constituée, le 2/1/N au capital de 200 000 D, représenté par 2 000 actions de numéraire à 100 D. Les statuts prévoient que les actions souscrites en numéraire doivent être libérées du minimum légal de leur valeur nominale à la souscription. Le montant correspondant est déversé en banque. Lors de la souscription du capital les actionnaires souscripteurs de 400 actions libèrent intégralement leurs souscriptions à la même date.

Le 1/3/N+1, le conseil d'administration appelle à la libération du deuxième quart avant la fin du mois. Le 1/5/N+2, le conseil d'administration appelle la moitié du capital restante à la libération dans un délai d'un mois.

**T.A.F: Passer toutes les écritures comptables nécessaires.**

**Correction de l'exemple 9 : [\(cliquer ici\)](#)**

#### **Écritures de constitution du 2/1/N**

$KSANV = 200\ 000/4 = 50\ 000\ DT$

$KSNA = 200\ 000 * 3/4 = 150\ 000\ DT$

Le versement anticipé concerne les 400 actions qui sont totalement libérées. Le premier quart constitue un quart exigible. Ce sont les trois autres quarts qui sont des versements anticipés.

Le versement anticipé =  $400 * 100 * 3/4 = 30\ 000\ DT$

Ce versement de 30 000 DT ne doit pas être incorporé dans le compte « 1012 KSAV » car c'est un apport versé mais non appelé.



02/01/N				
446	1012	Actionnaires, opération sur capital en numéraire	50 000	50 000
		Capital souscrit appelé non versé		
109	1011	Actionnaires, K souscrit non appelé	150 000	150 000
		Capital souscrit non appelé		
532	4462	Banque	80 000	
	446...	Actionnaires, opération sur capital en numéraire		50 000
		Actionnaires, versement anticipé		30 000
1012	1013	K.S.A.N.V	50 000	
		K.S.A.V		50 000

### Ecritures d'appel au 01/03/ N+1 et de libération du 2ème quart au 31/03/N+1

A l'appel du 2ème quart, le versement anticipé du 2<sup>ème</sup> quart doit être soldé puisque l'appel a eu lieu, le rendant ainsi exigible. Le troisième et quatrième quarts sont encore des versements anticipés. Au 1/3/N+1, il y a lieu de diminuer le compte « Actionnaires, versements anticipés » de l'équivalent du deuxième quart = 30 000/3 = 10 000.

01/03/N+1				
1011	1012	Capital, souscrit non appelé	50 000	
		Capital souscrit appelé non versé (appel du 2ème quart du capital)		50 000
446...		Actionnaires, restant dû sur capital appelé	40 000	
446...	109	Actionnaires, versement anticipé	10 000	
		Actionnaires, capital souscrit non appelé		50 000
532	446...	Banque	40 000	
		Actionnaires, restant dû sur capital appelé		40 000
1012	1013	K.S.A.N.V (40 000 + 10 000)	50 000	
		K.S.A.V		50 000

### Ecritures d'appel au 01/05/N+2 et de libération du reste du capital au 31/05/N+2

01/05/N+2				
1011	1012	Capital, souscrit non appelé	100 000	
		Capital souscrit appelé non versé (appel du 2ème quart du capital)		100 000
446...		Actionnaires, restant dû sur capital appelé	80 000	
446...	109	Actionnaires, versement anticipé	20 000	
		Actionnaires, capital souscrit non appelé		100 000
532		Banque	80 000	

	446...	Actionnaires, restant dû sur capital appelé		80 000
1012		K.S.A.N.V	100 000	
	1013	K.S.A.V		100 000
1013		K.S.A.V	200 000	
	101	Capital social		200 000

## CAS N°4 : Versement en retard

Il arrive que l'actionnaire ne peut pas libérer son apport à la date fixée par la société. Il fait la libération ultérieurement. Les statuts des SA prévoient fréquemment des intérêts de retard à payer par l'actionnaire. Les intérêts commencent à courir de la date limite de libération jusqu'au jour du versement. Les intérêts reçus constituent des produits pour la société enregistrés dans le compte 735 « Revenus des autres créances ».

### Exemple 10 :

Reprendre l'exemple précédent mais en supposant qu'un actionnaire Z, détenant 80 actions, n'a pas pu libérer à la date fixée (31/5/N+2) son apport. Le taux d'intérêt de retard est de 6% l'an. Ce dernier libère son apport le 1/7/N+2. Passer les écritures comptables du 01/05/N+2 jusqu'au 01/07/N+2.

### Correction de l'exemple 10 : [\(cliquer ici\)](#)

L'actionnaire Z n'a pas versé son apport dans les délais. Son apport est égal à  $= 80 \cdot 100 / 2 = 4\,000$  DT.

L'actionnaire Z a honoré ses engagements après un mois de retard supportant ainsi un retard de  $6\% \cdot 4000 \cdot 1/12 = 20$  DT.

### Écritures d'appel au 01/05/N+2 et de libération du reste du capital au 31/05/N+2

		01/05/N+2	
1011		Capital, souscrit non appelé	100 000
	1012	Capital souscrit appelé non versé (appel du 2ème quart du capital)	100 000
446...		Actionnaires, restant dû sur capital appelé	80 000
446...		Actionnaires, versement anticipé	20 000
	109	Actionnaires, capital souscrit non appelé	100 000
31/05/N+2			
532		Banque	76 000
	446...	Actionnaires, restant dû sur capital appelé (80 000 – 4 000)	76 000
1012		K.S.A.N.V (76 000 + 20 000)	96 000
	1013	K.S.A.V	96 000

### Écritures du versement en retard au 1/07/N+2

		01/07/N+2	
532		Banque	4 020
	446...	Actionnaires, restant dû sur capital	4 000
	753	appelé	20
		Revenus des autres créances	
1012		K.S.A.N.V	4 000
	1013	K.S.A.V	4 000

1013	101	K.S.A.V Capital social	200 000	200 000
------	-----	---------------------------	---------	---------

## **CAS N°5 : Actionnaire défaillant**

Lorsqu'un actionnaire ne libère pas la partie appelée dans le délai fixé, la société a le droit de le poursuivre en justice. Les statuts prévoient généralement la procédure de mise en demeure après un certain délai de non libération.

La mise en demeure est faite par lettre recommandée avec accusé de réception.

A l'expiration du délai d'un mois de la mise en demeure restée sans effet, la société déclare l'actionnaire défaillant et procède à la vente en bourse des dites actions sans autorisation judiciaire (**Art. 325 alinéa 2 du CSC**).

Le produit net de la vente reviendra à la société à concurrence des sommes qui lui sont dues.

Ces sommes comprennent :

- la fraction du capital appelée mais non libérée par l'actionnaire défaillant ;
- les intérêts de retard calculés au prorata temporis de la date limite de libération jusqu'à la date de la vente ;
- le remboursement des frais engagés par la société pour réaliser la vente.

Si ces sommes excèdent le produit de la vente des titres, l'actionnaire défaillant restera débiteur de la société et pourra même être poursuivi pour non paiement jusqu'à 10 ans. Dans le cas contraire, l'actionnaire défaillant profitera de la différence. L'acquéreur des titres vendus doit acheter les actions libérées de la fraction ayant fait l'objet de la défaillance et dispose de tous les droits attachés à ces actions. En contre partie, il est tenu des versements complémentaires non encore appelés.

Comptablement, la mise en demeure ne se traduit pas une écriture comptable. C'est la déclaration de défaillance qui génère une écriture comptable. La société n'exige plus de l'actionnaire de libérer mais le déclare défaillant. Comptablement, on crée un sous compte du compte 446... « Actionnaire défaillant ».

446...	446...	Actionnaire défaillant Actionnaires, restant dû sur capital appelé Déclaration de défaillance	Fraction appelée et non libérée
--------	--------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------

Une fois l'actionnaire est déclarée défaillant, la société procède à la vente de ses actions. La société recevra de la liquidité en contre partie de la vente des actions de l'actionnaire défaillant.

532	446...	Banque Actionnaire défaillant Vente des actions= écriture de libération	Produit de la vente
-----	--------	-------------------------------------------------------------------------------	------------------------

C'est une écriture de libération qui doit être suivie d'une écriture de reclassement :

1012	1013	K.S.A.N.V K.S.A.V Ecriture de reclassement		
------	------	--------------------------------------------------	--	--

Pour pouvoir vendre ces actions, la société a dû supporter des frais. Ces frais, payés par la société, seront supportés par la suite par l'actionnaire défaillant. Une première alternative de comptabilisation est donc la suivante :

446...	532	Actionnaire défaillant Banque Constat des frais de vente	Frais/vente	
--------	-----	----------------------------------------------------------------	-------------	--

Une deuxième alternative de comptabilisation consiste à enregistrer les frais de vente en tant que charges qui seront supportées ultérieurement par l'actionnaire défaillant :

622	532	Honoraires des intermédiaires Banque		
446...	79	Actionnaire défaillant Transfert de charges		

Par ailleurs, le retard causé par l'actionnaire défaillant dans la libération des apports génère des pénalités sous forme d'intérêt de retard :

446...	753	Actionnaire défaillant Revenus des autres créances Constat des intérêts de retard	intérêts	
--------	-----	-----------------------------------------------------------------------------------------	----------	--

En fait, le produit de la vente incorpore toutes les fractions appelées y compris celle déjà payées par l'actionnaire défaillant. Il faut donc rendre à l'actionnaire défaillant la fraction qu'il a déjà libérée déduction faite des frais de vente et des intérêts de retard. Le règlement pour solde de tout compte :

446...	532	Actionnaire défaillant Banque (produits de vente – fraction non libérée – frais de vente – intérêts de retard) Remboursement du défaillant pour l'équivalent de la fraction libérée		
--------	-----	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

### Exemple 11 :

Reprendre l'exemple précédent mais en supposant que l'actionnaire Z n'a pas honoré ses engagements. Après mise en demeure, la société déclare l'actionnaire Z défaillant et lui vend ses actions, le 15/7/N+2, aux enchères publiques. Le nouvel acquéreur verse à la société 7 000 D. La société règle les frais de vente estimés à 200 D. Fin du



## Traitement fiscal de la constitution

La constitution d'une société se traduit par un passage de la propriété de l'associé à la société. La transmission qui s'opère sur la propriété donne lieu normalement à l'établissement d'un acte soumis aux droits d'enregistrement. Le mot « Enregistrement » désigne à la fois une formalité et un impôt. En effet, l'enregistrement a pour effet de conférer aux actes une date certaine à l'égard des tiers. Ces droits sont en principe les mêmes pour tous les types de sociétés.

Plusieurs droits d'enregistrement sont à la charge de la société nouvellement créée. Nous pouvons citer, à titre d'exemple, le droit de souscription et de versement du capital de 150 DT. Toutefois, nous ne développerons dans ce qui suit que les droits liés aux apports.

La valeur formant l'assiette du droit d'enregistrement dû sur les apports est la valeur réelle nette des apports (VRN) à la date de l'acte constitutif. Nous allons d'abord présenter la manière de calculer ce droit d'apport. Ensuite, nous présenterons la traduction comptable correspondante.



## Détermination des droits d'enregistrement

La détermination des droits d'enregistrement relatifs aux apports diffèrent selon la nature des apports :

### - Les apports purs et simples

Les actes de constitution de société ne contenant ni libération ni transmission de bien meuble ou immeuble entre les associés ou autre personne sont assujettis aux droits d'enregistrement sur le montant des apports déduction faite du passif. Ces apports donnent lieu à un paiement d'un **droit d'apport de 150 D/acte** constituant ces apports. **C'est donc un droit fixe.**

Lorsqu'il est fait apport pur et simple des biens de différentes natures, il ne sera perçu qu'un seul droit fixe de 150 D au titre de l'acte constatant cet apport (**Principe de non-cumul des droits fixes**).

Les actes de constitution des sociétés anonymes (SA) supportent, en plus, un droit de souscription et de versement de 150 D.

Ainsi, lors de la création d'une société, si l'associé A verse 20 000 DT en espèce et l'associé B apporte un fond commercial évalué à 50 000 DT et des meubles 40 000 DT, ces apports supportent un droit fixe d'enregistrement de 150 DT quelle que soit leur valeur.

### - Les apports à titre onéreux

Sur le plan fiscal, les apports à titre onéreux sont considérés comme **une vente**. Les apports à titre onéreux sont soumis aux mêmes droits que ceux frappant les ventes. Ce droit est appelé droit de mutation :

Droit de mutation :  $t\%$  du droit de mutation \* Valeur de l'apport à titre onéreux (passif)

Le taux du droit de mutation varie selon la nature des biens faisant l'objet de l'apport. **C'est donc un droit variable.**

Si l'apport consiste en <b>immeuble</b>	le droit de mutation sera dû au taux de	<b>5%</b>
Si l'apport consiste en <b>fond de commerce</b>	le taux sera	<b>2,5%</b>
Si l'apport consiste en <b>bien meuble</b>	le taux sera	<b>2,5%</b>

Si l'apport à titre onéreux comprend des biens immeubles et des biens meubles, le droit de mutation (5%) est perçu sur la totalité du prix au taux réglé pour les immeubles.

### - Les apports mixtes

L'acte constatant un apport mixte est considéré comme un acte renfermant deux dispositions indépendantes (apport pur et simple- APS et apport à titre onéreux-ATO). Le droit d'enregistrement doit être liquidé au tarif correspondant à chacune d'elles.

Il est à noter qu'il ne peut être perçu sur un même acte plusieurs droits fixes et au cas où un acte renfermerait plusieurs dispositions susceptibles d'être tarifées aux droits fixes, il y a lieu de percevoir celui de droit qui est le plus élevé.

Ainsi, si un associé, en contrepartie de son apport (matérialisé par un fonds de commerce de 90 000 D et un bâtiment de 70 000 D), reçoit une part dans le capital égale à 130 000 DT, le passif sera égal à  $(90\,000 + 70\,000) - 130\,000\text{ D} = 30\,000\text{ D}$ .

Si ce passif représente l'hypothèque sur le bâtiment pour 20 000 D et la fraction des dettes commerciales grevant le fonds de commerce pour 10 000 D, les droits d'enregistrement s'élèveront à :

- droit d'enregistrement sur l'apport pur et simple (130 000 DT) : 150 DT (droit fixe)
- droit d'enregistrement relatif au passif grevant le fonds de commerce :  $2,5\% * 10\,000 = 250\text{ D}$  (droit variable)
- droit d'enregistrement relatif au passif grevant le bâtiment :  $5\% * 20\,000 = 1\,000\text{ D}$  (droit variable)

➔ Total des droits d'enregistrement =  $150 + 250 + 1\,000 = 1\,400\text{ D}$

### Question de réflexion :

Et si on ne sait pas l'origine des 30 000 D de dettes, c'est-à-dire en cas d'absence d'imputation du passif, comment peut-on déterminer le montant des droits d'enregistrement ?

### Réponse : (cliquer ici)

Lorsque les associés ne déclarent pas dans l'acte les biens qui ont été transmis à titre onéreux, les droits d'enregistrement sont déterminés en imputant la valeur de la dette sur les biens de chaque catégorie *proportionnellement à leur valeur respective*.

### **Exemple 12 :**

Une société anonyme est constituée au 02/01/N entre 7 actionnaires. L'apport des actionnaires est présenté comme suit :

- Apport de A :
  - Construction : 80 000 DT
  - Fonds commercial : 210 000 DT
  - Marchandises : 20 000 DT
  - Passif : 60 000 DT
- Apport de B : Immeuble : 340 000 DT
- Apport des autres actionnaires : Espèces : 310 000 DT

**TAF :** Déterminer le montant des droits d'apport dans les 2 cas suivants :

- 1) Cas 1 : le passif s'impute sur la construction.
- 2) Cas 2 : aucune mention.

**Correction de l'exemple 12 : [\(cliquer ici\)](#)**

Cas 1 : Les parties ont déclaré dans l'acte les biens qui sont transmis à titre onéreux (construction) et ceux qui sont transmis à titre pur et simple (Fonds commercial, marchandises, immeuble, espèce).

Les droits d'enregistrement s'élèvent à :

- droit d'enregistrement sur l'apport pur et simple : 150 DT
  - droit d'enregistrement relatif au passif grevant la construction :  $5\% \times 60\,000 = 3\,000\text{ D}$
- ➔ Total des droits d'enregistrement sur apport =  $150 + 3\,000 = 3\,150\text{ D}$

Cas 2 : Aucune mention n'a été prévue par les 2 parties. Dans ce cas, on impute le prix de la mutation sur les biens de chaque catégorie proportionnellement à leurs valeurs respectives.

Les droits d'enregistrement s'élèvent à :

- droit d'enregistrement sur l'apport pur et simple : 150 DT
  - droit d'enregistrement relatif au passif grevant le fonds commercial :  $2,5\% \times 60\,000 \times [210\,000 / (210\,000 + 20\,000 + 80\,000)] = 1\,016,1\text{ D}$
  - droit d'enregistrement relatif au passif grevant les marchandises :  $2,5\% \times 60\,000 \times [20\,000 / (210\,000 + 20\,000 + 80\,000)] = 96,774\text{ D}$
  - droit d'enregistrement relatif au passif grevant la construction :  $5\% \times 60\,000 \times [(80\,000) / (210\,000 + 20\,000 + 80\,000)] = 774,1\text{ D}$
- ➔ Total des droits d'enregistrement sur apport =  $150 + 1\,016,1 + 96,774 + 774,1 = 2\,036,9\text{ D}$

## Traitement comptable des droits d'enregistrement

L'établissement des actes de constitution se fait généralement par des intermédiaires tels que les huissiers notaires, les avocats, les experts etc. Les honoraires de ces intermédiaires ainsi que les droits d'enregistrement constituent des frais de constitution et sont donc enregistrés dans le compte 271 « Frais préliminaires ».

Toutefois, le montant du droit d'enregistrement n'est pas incorporé dans le compte « Frais préliminaires » mais vient augmenter le compte de l'immobilisation en question si le droit de mutation est relatif à un passif grevant une immobilisation.

Le traitement comptable des droits d'enregistrement peut être résumé dans le tableau suivant :

**La comptabilisation des droits d'enregistrement**

Nature du droit	Comptabilisation
Droit d'apport	est comptabilisé dans le compte 271-Frais Préliminaires
Droit de mutation sur les immobilisations ou le fonds commercial	augmente la valeur d'entrée de l'immobilisation ou du fond de commercial
Droit de mutation sur les stocks	est comptabilisé dans le compte 271- Frais Préliminaires
Droit de souscription et de versement	est comptabilisé dans le compte 271- Frais Préliminaires
Droit complémentaire	augmente la valeur d'entrée de l'immobilisation

### Exemple 13 :

Reprenez l'exemple 12 pour passer les écritures comptables relatives au constat des droits d'enregistrement.

### Correction de l'exemple 13 : [\(cliquer ici\)](#)

#### Cas 1 :

Les droits d'enregistrement s'élèvent à :

- droit d'enregistrement sur l'apport pur et simple : 150 DT
  - droit d'enregistrement relatif au passif grevant la construction :  $5\% \times 60\,000 = 3\,000\text{ D}$
- ➔ Total des droits d'enregistrement sur apport =  $150 + 3\,000 = 3\,150\text{ D}$

271		Frais préliminaires	150	
222		Construction	3 000	
	532		Banque	3 150

Cas 2 :

Les droits d'enregistrement s'élèvent à :

- droit d'enregistrement sur l'apport pur et simple : 150 DT
  - droit d'enregistrement relatif au passif grevant le fonds commercial :  
 $2,5\% \times 60\,000 \times [210\,000 / (210\,000 + 20\,000 + 80\,000)] = 1016,1 \text{ D}$
  - droit d'enregistrement relatif au passif grevant les marchandises :  
 $2,5\% \times 60\,000 \times [20\,000 / (210\,000 + 20\,000 + 80\,000)] = 96,774 \text{ D}$
  - droit d'enregistrement relatif au passif grevant la construction :  
 $5\% \times 60\,000 \times [(80\,000) / (210\,000 + 20\,000 + 80\,000)] = 774,1 \text{ D}$
- Total des droits d'enregistrement sur apport =  $150 + 1016,1 + 96,774 + 774,1 = 2\,036,9 \text{ D}$

271		Frais préliminaires (150+96,774)	246,774	
214		Fonds commercial	1016,1	
222		Construction	774,1	
	532	Banque		2 036,9