

# **THEME I : OPERATIONS COMPTABLES LIEES A LA CONSTITUTION DES SOCIETES COMMERCIALES**

## **Activité 1 : Généralités sur les sociétés commerciales**

### **1. NOTIONS SUR LES SOCIETES COMMERCIALES**

#### **1.1. Constitution des sociétés commerciales**

L'acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique (AUSGIE 2014), en son article 4 stipule : « la société commerciale est créée par deux (2) ou plusieurs personnes qui conviennent, par un contrat, d'affecter à une activité des biens en numéraire ou en nature, ou de l'industrie, dans le but de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui peut en résulter. Les associés s'engagent à contribuer aux pertes dans les conditions prévues par le présent acte uniforme ».

Selon l'article 5 : la société commerciale peut être également créée dans le cas prévu par le présent acte uniforme par une seule personne dénommée « associé unique » par un acte écrit.

La constitution de société commerciale est soumise aux conditions de fond et de forme.

#### **1.2. Types des sociétés commerciales**

Le droit OHADA distingue deux grandes catégories de sociétés commerciales suivant le critère « risque » : les sociétés à risque illimité et les sociétés à risque limité.

- **Les sociétés à risque illimité** sont celles où les associés sont responsables des engagements de la société qui en répondent solidairement et indéfiniment aux dettes de la société ce sont :
  - les sociétés en nom collectif (SNC) ;
  - les sociétés en commandite simple (SCS).
- **Les sociétés à risque limité** sont celles où les associés sont tenus à concurrence de leurs apports. Ce sont :
  - les sociétés à responsabilité limitée (SARL) dont Société à Responsabilité Limitée 0.
  - Unipersonnelle SARLU);
  - les sociétés anonymes (SA) ;
  - les sociétés par action simplifiée (SAS) dont Société par Action simplifiée Unipersonnelle (SASU).

En droit OHADA une société commerciale peut être unipersonnelle (formée par un associé) ou pluripersonnelle (formée par plusieurs associés).

#### **1.3. Frais de constitution**

La constitution d'une société entraîne diverses dépenses, notamment la note de débours du notaire et les frais supportés par les fondateurs.

- **Note de débours du notaire** : ce sont des frais engagés par le notaire au moment de la constitution de la société, frais qu'il récupère après l'opération. La note de débours comprend :
  - les honoraires de rédaction des statuts (pour avocats) ;
  - les honoraires du notaire ;

- les frais d'immatriculation au RCCM ;
- les droits d'enregistrements ;
- les frais des timbres postaux ;
- la TVA et taxes.
- **Frais supportés par les fondateurs.**  
Ces frais comprennent :
  - la rédaction des actes et autres consultations ;
  - les transports ;
  - les impôts & taxes ;
  - les timbres postaux (communication) ;
  - les hôtels et hébergements ;
  - le restaurant.

**Note** : ces charges sont enregistrées par nature.

## **Activité 2 : Constitution d'une Société en Nom Collectif et Société en Commandite Simple**

### **1. CONSTITUTION D'UNE SOCIETE EN NOM COLLECTIF**

#### **1.1. Considérations juridiques**

- **Associés** : ce sont les propriétaires de la société.
- **Dénomination sociale** : c'est la désignation de la société à laquelle peut être incorporé le nom d'un ou plusieurs associés suivi ou précédé du sigle SNC ;
- **Capital social** : il est divisé en parts sociales, de même valeur nominale, qui ne peuvent être cédées qu'avec le consentement unanime des associés ;

#### **1.2. Traitement comptable**

Les apports peuvent être en numéraire, en nature ou en industrie. Les apports en nature sont entièrement et immédiatement libérés à la constitution. Le capital minimum n'est pas fixé par la loi mais par les statuts. Le traitement comptable se fait en deux étapes : la souscription (promesse d'apport) et la libération (réalisation des apports).

##### **1.2.1. Promesse d'apport**

Elle matérialise la créance de la société sur ses associés. Dans ce cas, on passe l'écriture suivante :

D	C	LIBELLE	D	C
4611		Apporteurs, apports en nature	X	
4612	1012	Apporteurs, apports en numéraire à capital souscrit appelé non versé <b>PV de constitution du ...</b>	X	X

### 1.2.2. Libération des apports

- Réalisation des apports en nature et en numéraire

D	C	LIBELLE	D	C
CI 2		Comptes d'immobilisations	X	
CI 3		Comptes de stocks	X	
CI 4		Comptes de tiers	X	
CI 5		Comptes de trésorerie	x	
	4611	à Apporteurs apports en nature		X
	4612	Apporteurs apports en numéraire		x
		<b>Libération apports</b>		
1012		capital souscrit appelé non versé	X	
	1013	à capital souscrit, appelé, versé, non amorti.		X
		<b>Retraitement</b>		
1013		capital souscrit, appelé, versé, non amorti		
	101	capital social		
		<b>pour solde du compte débité</b>		

- Réalisation des apports en numéraire

#### a. 1<sup>ère</sup> possibilité : dépôt de fonds chez le notaire

D	C	LIBELLE	D	C
4711		Débiteurs divers (notaire)	X	
	4612	à Apporteurs, associés apports en numéraire		X
		<b>Libération apports en numéraire</b>		
52		Banques	X	
62/63		Services extérieurs/Autres services extérieurs	X	
64		Impôts et taxes	X	
445		Etat, TVA récupérables	X	
	4711	à Débiteurs divers (notaire)		X
		<b>Bordereau versement fonds en banque</b>		

#### b. 2<sup>ème</sup> possibilité : dépôt de fonds directement au compte de la société

D	C	LIBELLES	D	C
52		Banques	X	
	4612	à Apporteurs, apports en numéraire		X
		<b>Libération apports en numéraire</b>		

### 1.3. Applications

### Exemple 1

Le 1<sup>er</sup> février 2016, la SNC TATI au capital social de 90.000.000 FC est constituée à Kinshasa par deux associés Paul Tato et Papy Tito. Paul Tato apporte 10.000.000 FC par remise d'un chèque, 20.000.000 FC en matériel bureau et 40.000.000 FC en marchandises. Papy Tito libère le reste en espèce.

Travail demandé :

- journaliser les opérations de la constitution de la société ;
- Présenter le bilan d'ouverture au 1 Février 2017.

### Solution

D	C	LIBELLE	D	C
		01/02/2016		
4611		Apporteurs, apports en nature	60.000.000	
4612		Apporteurs, apports en numéraire	30.000.000	
	1012	à capital souscrit, appelé, non versé		90.000.000
		<b>PV de constitution du ...</b>		
		Dito		
24		Matériel et mobilier	20.000.000	
31		Marchandises	40.000.000	
513		Chèque à encaisser	10.000.000	
57		Caisse	20.000.000	
	4611	à Apporteurs, apports en nature		60.000.000
	4612	Apporteurs, apports en numéraire		30.000.000
		<b>Libération apports</b>		
1012	1013	capital souscrit appelé non versé	90.000.000	
		à capital souscrit, appelé, versé, non amorti.		90.000.000
		<b>Retraitement</b>		
1013	101	capital souscrit, appelé, versé, non amorti	90.000.000	
		capital social		90.000.000
		<b>pour solde du compte débité</b>		

### Bilan d'ouverture SNC TATI au 1<sup>er</sup> février 2016

ACTIF		PASSIF	
24 Matériel et mobilier	20.000.000	101 Capital Social	90.000.000
31 Marchandises	40.000.000		
513 Chèque à encaisser	10.000.000		
57 Caisse	20.000.000		
<b>TOTAL</b>	<b>90.000.000</b>	<b>TOTAL</b>	<b>90.000.000</b>

## 2. CONSTITUTION DE LA SOCIETE EN COMMANDITE SIMPLE

### 2.1. Considérations juridiques

- **Associés** : ils sont dénommés « associés commandités » ou « associés commanditaires » ;
- **Dénomination sociale** : la société en commandite simple est désignée par une dénomination sociale qui doit être immédiatement précédée ou suivie des mots « société en commandite simple » ou du sigle « SCS » ;
- **Capital social** : il est constitué par les apports des commandités et commanditaires.

### 2.2. Traitement comptable

- **Promesse d'apport**

D	C	LIBELLE	D	C
4611		Apporteurs, apports en nature	X	
4612		Apporteurs, apports en numéraire	X	
	101	à capital social		X
		<b>PV de constitution du ...</b>		

Ou

D	C	LIBELLE	D	C
46110		Apporteur, X apport en nature	X	
46111		Apporteur, Y apports en nature	X	
46120		Apporteur, X apport en numéraire	X	
46121		Apporteur, Y apports en numéraire	x	
	101	à capital social		X
		<b>PV de constitution du ...</b>		

- **Réalisation des apports en nature et en numéraire**

D	C	LIBELLE	D	C
Cl 2		Comptes d'immobilisations	X	
Cl 3		Comptes de stocks	X	
Cl 4		Comptes de tiers	X	
Cl 5		Comptes de trésorerie	x	
	4611	à Apporteurs, apports en nature		X
	4612	Apporteurs, apports en numéraire		x
		<b>Libération apports</b>		

Ou

D	C	LIBELLE	D	C
CI 2		Comptes d'immobilisations	X	
CI 3		Comptes de stocks	X	
CI 4		Comptes de tiers	X	
CI 5		Comptes de trésorerie	x	
	46110	à Apporteur, X apport en nature		X
	46111	Apporteur, Y apports en nature		X
	46120	Apporteur, X apport en numéraire		X
	46121	Apporteur, Y apports en numéraire		X
		<b>Libération apports</b>		

- **Réalisation des apports en numéraire**

**1<sup>ère</sup> : possibilité : dépôt de fonds chez le notaire avec prise en compte des frais de constitution.**

D	C	LIBELLE	D	C
4711		Débiteurs divers (notaire)	X	
	4612	à Associés apports en numéraire		X
		<b>Libération apports en numéraire</b>		
52		Banque	X	
62/63		Services extérieurs et Autres services extérieurs	X	
64		Impôts et taxes	X	
445		Etat, TVA récupérables	X	
	4711	à Débiteurs divers (notaire)		X
		<b>Bordereau versement fonds en banque</b>		

**2<sup>ème</sup> possibilité : dépôt de fonds directement au compte de la société**

D	C	LIBELLES	D	C
Classe 5		Comptes de trésorerie concernés	X	
	4612	à Apporteurs, associés apports en numéraire		X
		<b>Libération apports en numéraire</b>		

### 2.3. Application

Le 1<sup>er</sup> février 2016, la **SNC EKWAMU** est constituée à Kinshasa par deux associés EKWAKA et MUNINGA au capital social de 180.000.000 FC. Associé EKWAKA commandité apporte 20.000.000 FC par remise d'un chèque, 40.000.000 FC en matériel bureau et 80.000.000 FC en marchandises. Associé MUNIGA commanditaire libère le reste en espèces.

Travail demandé : journaliser les opérations de la constitution de la société et dresser le bilan d'ouverture.

### Solution

D	C	LIBELLE	D	C
46110	101	Apporteur EKWAKA, apport en nature	120.000.000	180.000.000
46120		Apporteur EKWAKA, apport en numéraire	20.000.000	
46121		Apporteur MUNIGA, apports en numéraire à capital social	40.000.000	
		<b>PV de constitution du ...</b>		
		Dito		
24	46110	Matériel et mobilier	40.000.000	120.000.000
31		Marchandises	80.000.000	
513		Chèque à encaisser	20.000.000	
57		Caisse	40.000.000	
		Apporteur EKWAKA, apport en nature		
		Apporteur EKWAKA, apport en numéraire		
	46120	Apporteur EKWAKA, apport en numéraire	20.000.000	20.000.000
	46121	Apporteur MUNIGA, apports en numéraire	40.000.000	40.000.000
		<b>Libération apports</b>		

### **Activité 3 : Constitution d'une société à responsabilité limitée (SARL)**

#### **1. CONSIDERATIONS JURIDIQUES**

La SARL est l'une des sociétés à risque limité. Elle constitue l'une des formes de sociétés les plus prisées (les plus répandues), singulièrement pour la création des petites et moyennes sociétés, elle peut être constituée par une personne physique ou morale ou entre deux ou plusieurs personnes physiques ou morales.

- **Capital social**

S'agissant de formalités de constitution de la SARL, société hybride, elles sont identiques à celles de la société anonyme (SA) tant sur le plan fiscal que sur le plan comptable. Cependant, le capital ne peut être inférieur à l'équivalent de 1.000.000 CFA

Le capital social est divisé en parts sociales dont la valeur nominale est librement fixée par les associés mais sans pouvoir être inférieur à l'équivalent de 5.000 CFA.

N.B 1.000 CFA = 2.824,5 FC taux moyen de la Banque Centrale du Congo au 31 aout 2017 à titre indicatif.

Les apports en nature doivent être intégralement libérés à la constitution. Les apports en numéraire par contre sont libérés de moitié au moins (50%) de leurs valeur nominale. La libération de surplus intervient une ou plusieurs fois dans un délai de deux (2 ans) à compter du jour de l'immatriculation au RCCM.

Les fonds provenant de la libération du capital sont déposés chez le notaire ou dans une banque. Ils sont indisponibles jusqu'au jour de l'immatriculation de la société au registre du commerce et du crédit mobilier.

## 2. TRAITEMENT COMPTABLE

### 2.1. Libération intégrale

#### - Promesse d'apport

4611		Apporteurs, apports en nature.	X	
4612		Apporteurs, apports en numéraire	X	
4618	101	Apporteurs, autres apports (apports en Industrie) à Capital social	P.M	X
		<b>promesse d'apport</b>		

#### - Réalisation des apports

CI 2		Comptes d'immobilisations	X	
CI 3		Comptes de stocks	X	
CI 4		Comptes de tiers	X	
CI 5		Comptes de trésorerie	X	
	4611	à Apporteurs, Apports en nature		X
	4612	Apporteurs, apports en numéraire		X
	4618	Apporteurs, autres apports (apports en industrie)		P.M
		<b>Libération des apports</b>		

#### - Frais de constitution

618		Autres frais de transport	X	
628		Frais de télécommunication	X	
632		Rémunération d'intermédiaires	X	
646		Droits d'enregistrement	X	
445		Etat, TVA récupérables	X	
	CI 4	à Comptes de tiers concernés		X

### 2.2 Libération partielle (cfr schéma de traitement comptable de la société anonyme)

## 3. APPLICATION

Le 28 décembre 2016, EKWAKA, SUZY, ANNIE NSIALA, LUCETTE NZEZA et LITA se réunissent à Kinshasa pour créer une SARL ELECTRO EKWAKA dont l'objet est la vente des produits électroménagers.

- EKWAKA apporte un véhicule d'une valeur de 50.000.000 FC ;

- SUZY apporte un terrain entrepôt d'une valeur de 100.000.000 FC pour une promesse de 99.000.000 FC (terrain 25.000.000 FC et un local de 75.000.000 FC où seront exposés et gardés les produits électroménagers) ;
- ANNIE NSIALA apporte les espèces de 25.000.000 FC ;
- LUCETTE NZEZA apporte un matériel de réfrigération pour 3.000.000 FC et une somme de 50.000.000 FC par banque pour une souscription de 52.500.000 FC ;
- LITA apporte son expérience ;
- Honoraires des professions réglementées du Maître KAYIMBA, s'élève à 1.200.000 FC ;
- Droits d'enregistrement et d'immatriculation au RCCM 551.500 FC ;
- Frais postaux 100.000 FC ;
- Honoraires pour la rédaction des différents actes 500.000 FC ;
- Remboursement de frais de transport 55.000 FC engagés par Maître KAYIMBA.

Maître KAYIMBA est chargé de toutes les formalités administratives et présente sa facture à la société.

Travail à faire :

- Analyser les apports et déterminer le capital social ;
- Passer les écritures de constitution de la SARL ;
- Dresser le bilan d'ouverture.

## Solution

### • Analyse des apports

Associés	Promesse (souscription)	Libération (apports purs et simples et onéreux)	Dettes
EKWAKA	50.000.000	50.000.000	-
SUZY	99.000.000	100.000.000	1.000.000
ANNIE NSIALA	25.000.000	25.000.000	-
LUCETTE NZEZA	52.500.000	53.000.000	500.000
LITA	PM	PM	-
<b>TOTAL</b>	<b>226.500.000</b>	<b>228.000.000</b>	<b>1.500.000</b>

Le capital social est représenté par l'ensemble des souscriptions, soit 226.500.000 FC.

### • Enregistrement comptable

D	C	LIBELLE	D	C
4611		Apporteurs, apports en nature	151.500.000	
4612		Apporteurs, apports en numéraire	75.000.000	
4618		Apporteurs, autres apports	PM	
	101	à Capital social		

		<b>Souscription</b>		226.500.000
223			25.000.000	
2313		Terrains bâtis	75.000.000	
241		Bâtiments administratifs et commerciaux	3.000.000	
245		Mat. et outils indust. et comm.	50.000.000	
52		Mat. de transport	50.000.000	
57		Banques	25.000.000	
	4611	Caisse		
	4612	à Apporteurs, apports en nature		151.500.000

**BILAN D'ENTREE DE LA SARL ELECTRO EKWAKA**

<b>ACTIF</b>		<b>PASSIF</b>	
<b>COMPTES</b>	<b>MONTANT</b>	<b>COMPTES</b>	<b>MONTANT</b>
223 Terrains bâtis	25.000.000	101 Capital social	226.500.000
2313 Bâtiments adm. et com.	75.000.000	4620 Ass. SUZY c/courant	1.000.000
241 Mat. et outils indust. et com.	3.000.000	4621 Ass. LUCETTE c/courant	500.000
245 Mat. de transport	50.000.000		
52 Banques	50.000.000		
57 Caisse	25.000.000		
<b>TOTAL</b>	<b>228.000.000</b>	<b>TOTAL</b>	<b>228.000.000</b>

• **Enregistrement des frais de constitution**

628		Frais de télécommunication	100.000	
6324		Honoraires	1.700.000	
646		Droits d'enregistrement	551.500	
61		Transport	55.000	
445		Etat, TVA récupérables	296.800	
	4011	à Fournisseurs		2.151.800
	442	Etat, autres impôts et taxes		551.500

Frais de constitution/Facture fourn.				
4011		Fournisseurs	2.151.800	
442		Etat, autres impôts et taxes	551.500	
	52	à Banques		2.703.300

## Activité 4 : Constitution d'une société anonyme

### 1. CONSIDERATIONS JURIDIQUES

- **Actionnaires** : 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 peut comprendre un seul actionnaire car le nombre d'actionnaires n'est pas défini.
- **Capital social** : 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. Elle est constituée en considération des apports effectués par des personnes morales ou physiques appelées actionnaires. Le capital minimum est fixé à l'équivalent en FC de dix millions (10 000 000) de francs CFA. Le montant nominal des actions est librement fixé par les statuts et est exprimé en nombre entier (Article 387 AUDSCGIE).
- **Apports** : Les apports en nature doivent être évalués par un commissaire aux apports. Ils doivent être immédiatement et intégralement libérés à la souscription.

Les fonds provenant de la souscription des actions de numéraires sont déposés par les fondateurs qui les ont reçus, pour le compte de la société en formation, soit chez un notaire, soit dans un compte en banque spécialement ouvert au nom de cette société.

## 2. TRAITEMENT COMPTABLE

En ce qui concerne le traitement comptable, les cas suivants sont envisagés :

- 1<sup>er</sup> cas : apports intégralement libérés lors de la constitution ;
- 2<sup>ème</sup> cas : apports en numéraire partiellement libérés lors de la constitution ;
- 3<sup>ème</sup> cas : actionnaires procédant à des versements anticipés ;
- 4<sup>ème</sup> cas : actionnaires défaillants ;
- 5<sup>ème</sup> cas : actionnaires retardataires.

### 2.1. Apports intégralement libérés lors de la constitution

- **Promesse d'apport**

D	C	LIBELLE	D	C
4611		Apporteurs, apports en nature	X	
4612	101	Apporteurs, apports en numéraire à capital social	X	X
		<b>Souscription</b>		

- **Réalisation des apports**

D	C	LIBELLE	D	C
CI 2		Comptes d'immobilisations	X	
CI 3		Comptes de stocks	X	
CI 4		Comptes de tiers	X	
CI 5		Comptes de trésorerie	X	
	4611	à Apporteurs, apports en nature		X
	4612	Apporteurs, apports en numéraire		X
		<b>Libération apports</b>		

**En cas de dépôt de fonds chez le notaire avec prise en compte des frais de constitution.**

D	C	LIBELLE	D	C
4711	4612	Débiteurs divers (notaire) à Actionnaires apports en numéraire	X	X
		<b>Libération apports en numéraire</b>		
52		Banque	X	
62		Services extérieurs	X	
63		Autres services extérieurs	X	

64		Impôts et taxes	X	
445		Etat, TVA récupérables	X	
	4711	à Débiteurs divers (notaire)		X
<b>Bordereau versement fonds en banque</b>				

## 2.2. Apports partiellement libérés lors de la constitution

Selon l'OHADA, les actions représentant des apports en numéraire doivent être libérées d'au moins un quart (1/4) soit 25 % lors de la souscription.

- **Promesse d'apport**

D	C	LIBELLE	D	C
4611		Apporteur, apport en nature	X	
4613		Apporteur, capital souscrit appelé non versé	Y	
109		Apporteur, capital souscrit non appelé	Z	
	1011	à Capital souscrit, non appelé		Z
	1012	Capital souscrit, appelé, non versé		W
<b>Souscription</b>				

### Légende :

X : totalité des apports en nature  
Y : 25 % des apports en numéraire  
Z : 75 % des apports en numéraire.  
W : X + Y

- **Réalisation des apports (en nature et en numéraire)**

D	C	LIBELLE	D	C
Cl 2		Comptes d'actif immobilisé	X	
Cl 3		Comptes de stocks	X	
Cl 4		Comptes de tiers	X	
Cl 5		Comptes de trésorerie	X	
	4611	à Apporteurs apports en nature		X
	4613	Apporteurs, capital souscrit appelé non versé		X
<b>Libération apports en nature et numéraire</b>				
1012		capital souscrit appelé non versé	X	
	1013	à capital souscrit appelé versé non amorti		X

**N.B.** : Si l'on dépose les fonds au notaire, le compte 471 Débiteurs divers (notaire) interviendra à libération avec toutes les implications vues au cas précédent (société anonyme libération intégrale).

- **Appel des autres fractions du capital (appel de fonds)**

Lorsque la société se trouve dans les besoins, elle peut demander aux actionnaires ayant libéré une partie des apports en numéraire de compléter leurs apports.

Dans ce cas, La société appellera les autres fractions du capital soit en un seul versement, soit en deux, trois ou quatre versements. Cependant, la partie du capital non libérée à la constitution l'immatriculation doit être libérée dans un délai qui ne peut excéder 3 ans à compter de son immatriculation au RCCM.

**Les écritures comptables à passer sont les suivantes :**

<b>D</b>	<b>C</b>	<b>LIBELLES</b>	<b>D</b>	<b>C</b>
1011	1012	Capital souscrit non appelé à Capital souscrit appelé non versé <b>Appel du capital</b>	X	X
467	109	Apporteur restant dû sur capital appelé à Apporteurs capital souscrit non appelé <b>Constatation de l'exigibilité</b>	X	X
Classe 5	467	Comptes de trésorerie concernés à Apporteur restant dû sur capital non appelé <b>Réalisation de l'apport (Versement de fonds)</b>	X	X
1012	1013	Capital souscrit appelé non versé à Capital souscrit appelé versé non amorti <b>Reclassement du capital</b>	X	X
1013	101	Capital souscrit appelé versé non amorti à capital social <b>Pour solde du débité</b>	X	X

### **3. APPLICATIONS**

#### **Application 1**

La S.A. MBUSHE est créée le 02/02/2016 avec un capital de 75.000.000 FC représenté par 15.000 actions essentiellement souscrites en numéraire. L'assemblée générale décide la libération de 2/4.

Le 08/02/2016, les fonds libérés sont remis entre les mains du Maître Degaul MAKOLA Notaire qui à son tour les dépose le même jour à l'ECOBANK dans le compte ouvert au nom de la société. Honoraires du notaire 180.000 FC HT, impôts et taxes 40.000 FC.

Le 10/03/2016, la société fait appel du 3<sup>ème</sup> quart. Huit jours après tous libèrent ; la banque adresse à la société un avis de crédit.

Le 05/07/2016, la société lance l'appel de fonds de la fraction restant, tous libèrent par voie bancaire.

Travail demandé :

- Enregistrer les opérations de la constitution de la société ;
- Enregistrer le 1<sup>er</sup> et le 2<sup>e</sup> appel de fonds.

#### **Solution**

##### Calculs préliminaires

Capital social : 75.000.000 FC    Nombre d'action = 15.000    VN = 75.000.000 : 15.000 = 5.000 FC

Libération exigée 2/4

02/02/N : capital appelé :  $\frac{75.000.000 \times 2}{4} = 37.500.000$  Fc

Capital non appelé 75.000.000 – 37.500.000 = 37.500.000FC (compte 109)

Le 08/02/N : Libération en numéraire : 37.500.000 FC

10/03/N : appel de fonds : 18.750.000 FC

05/03/N : appel de fonds : 18.750.000 FC

## Journal

D	C	LIBELLE	D	C
4613 109	1011 1012	02/02/2016 Actionnaire, capital souscrit appelé non versé Actionnaire, capital souscrit non appelé à Capital souscrit, non appelé capital souscrit, appelé, non versé <b>Constitution de la SA sous l'acte devant Maître Degaul MAKOLA</b>	37.500.000 37.500.000	37.500.000 37.500.000
4711	4613	08/02/2016 Débiteurs Divers, Maître Degaul MAKOLA à actionnaire, capital souscrit appelé non versé <b>Versement de fonds</b>	37.500.000	37.500.000
52 6324 648 4454	4711	Banque Honoraires des professions réglementées Impôts et taxes Etat, TVA récupérable sur services extérieurs à Débiteurs divers, Maître Degaule MAKOLA <b>Bordereau de versement fonds</b>	37.251.200 180.000 40.000 28.800	37.500.000
1012	1013	Capital souscrit appelé non versé à capital souscrit appelé versé non amorti	37 500 000	37 500 000

## Appel de fonds du 3<sup>ème</sup> quart

D	C	LIBELLE	D	C
1011	1012	10/03/2016 Capital souscrit non appelé à Capital souscrit appelé non versé <b>Appel du 3<sup>ème</sup> quart</b>	18.750.000	18.750.000
467	109	Actionnaire restant dû sur capital appelé à actionnaires capital souscrit non appelé <b>Constatation de l'exigibilité</b>	18.750.000	18.750.000
52	467	Banque à Actionnaires restant dû sur capital appelé	18.750.000	18.750.000

		<b>Réalisation de l'apport (Versement de fonds)</b>		
1012	1013	Capital souscrit appelé non versé à Capital souscrit appelé versé non amorti <b>Reclassement du capital</b>	18.750.000	18.750.000

### Appel de fonds du 4<sup>ème</sup> quart

D	C	LIBELLE	D	C
1011	1012	05/07/N Capital souscrit non appelé à Capital souscrit appelé non versé <b>Appel du 3<sup>ème</sup> quart</b>	18 750 000	18 750 000
467	109	Apporteurs, restant dû sur capital appelé à Apporteurs capital souscrit non appelé <b>Constatation de l'exigibilité</b>	18 750 000	18 750 000
52	467	Banques à Apporteurs restant dû sur capital appelé <b>Réalisation de l'apport (Versement de fonds)</b>	18 750 000	18 750 000
1012	1013	Capital souscrit appelé non versé à Capital souscrit appelé versé non amorti <b>Reclassement du capital</b>	18 750 000	18 750 000
1013	101	Capital souscrit appelé versé non amorti à capital social <b>Pour solde du débité</b>	75 000 000	75 000 000

## 2.3. Versements anticipés

### 2.3.1. Notions

Il peut arriver qu'à la constitution de la société anonyme, certains actionnaires libèrent plus que le montant exigé d'après la décision de l'Assemblée Générale Extraordinaire. Les sommes excédentaires libérées par ces actionnaires sont appelées « versements anticipés » et donnent droit aux intérêts. Ces derniers sont calculés à partir de la date du versement jusqu'à celle de l'appel de fonds. Ces virements anticipés sont portés au crédit du compte **4616 Apporteurs, versements anticipés** et feront l'objet d'un apurement lors des prochains appels de fonds.

### 2.3.2. Traitement comptable

Le traitement comptable se fait en deux étapes :

- les écritures de la promesse d'apport sont les mêmes que celles étudiées précédemment ;
- lors de la libération, on constatera la fraction de l'anticipation par l'écriture suivante :

D	C	LIBELLE	D	C
5...		Comptes de trésorerie	X	
Ou 4711		Débiteurs divers (Notaire)	X	

	4613 4616	à Apporteurs, capital souscrit appelé non versé Apporteurs, versement anticipés <b>Versement de fonds</b>		X X
1012	1013	Capital souscrit, appelé, non versé Capital souscrit, appelé, versé, non amorti <b>Régularisation du capital</b>	X	X

Le versement anticipé étant effectué, la société peut après quelques jours lancer l'appel de fonds de la fraction restante. Dans ce cas, on passe les écritures suivantes :

D	C	LIBELLE	D	C
1011	1012	Capital souscrit non appelé à Capital souscrit appelé non versé	X	X
467	109	Apporteurs restant dû sur capital appelé à Apporteurs capital souscrit non appelé	X	X
521 4616	467	Comptes de trésorerie Apporteurs versements anticipés à Apporteurs restant dû sur capital appelé	X X	X
1012	1013	Capital souscrit appelé non versé à Capital souscrit appelé versé non amorti	X	X
674	462	Autres intérêts à Associés, comptes courants	X	X

### 2.3.3. Application

Une SA est créée le 01/03/2015 avec un capital de 45.000.000Fc représenté par 6.000 actions de valeur nominale 7.500 FC. Lors de l'Assemblée générale, il a été décidé de libérer 2/4.

L'actionnaire TSHODI souscrit 1.000 actions lesquelles sont libérées moitié en marchandises et le reste en numéraire et verse ¾ en espèce le 03/03/2015.

Les divers actionnaires souscrivent le reste d'actions en numéraire (espèces) et versent la fraction exigée.

Le 03/09/2015, la société fait appel du reste du capital, tous répondent et versent les sommes dues dans le compte bancaire de la société.

Intérêt sur les versements anticipés 5%.

Travail demandé :

- journaliser les opérations de la constitution de la société ;
- Journaliser l'appel de fonds.

### Solution

#### Calculs préliminaires

- Capital social : 45.000.000Fc    Nombre d'action : 6 000     $VN = \frac{45\,000\,000}{6\,000} = 7.500 \text{ Fc}$
- Libération exigée : 2/4

- Capital souscrit par l'actionnaire TSHODI : 1000 actions x 7.500 FC = 7.500.000 FC
- Apport en nature de TSHODI : 7.500.000 : 2 = 3.750.000 FC (marchandises).
- Apport en numéraire de TSHODI : 3.750.000 FC
- Libération effective :  $\frac{3\,750\,000 \times 3}{4} = 2.812.500$  FC
- Libération exigée :  $\frac{3\,750\,000 \times 2}{4} = 1.875.000$  FC
- Versement anticipé = 2 812 500 FC - 1 875 000 FC = 937.500 FC
- Capital souscrit par les divers apporteurs : 5 000 actions x 7 500 FC = 37.500.000 FC
- Libération des divers apporteurs :  $= \frac{37\,500\,000 \times 2}{4} = 18.750.000$  FC
- Capital appelé : 1.875.000 + 18.750.000 + 3.750.000 = 24.375.000 FC
- Capital non appelé : 45.000.000 FC – 24.375.000 FC = 20.625.000 FC
- Intérêts sur versements anticipés =  $\frac{937.500 \text{ FC} \times 6 \text{ mois} \times 5}{100 \times 12} = 23.438$  FC

### Journal

N°	D	C	LIBELLE	D	C
			01/03/2015		
1	4611		Apporteur TSHODI, apport en nature	3 750 000	
	46130		Apporteur TSHODI, cap. souscrit appelé non versé	1 875 000	
	46131		Apporteurs divers, cap. souscrit appelé non versé	18 750 000	
	109		Apporteurs, capital souscrit et non appelé	20 625 000	
		1011	à Capital souscrit, non appelé		20 625 000
		1012	Capital souscrit, appelé, non versé		24 375 000
			<b>Souscription</b>		
2	31		Marchandises	3 750 000	
	57		Caisse	21 562 500	
		4611	à Apporteur TSHODI, apport en nature		3 750 000
		46130	App. TSHODI, capital souscrit appelé non versé		1 875 000
		46131	App. divers, capital souscrit appelé non versé		18 750 000
		4616	Apporteur TSHODI, versements anticipés		937 500
			<b>Versement de fonds</b>		
3	1012		Capital souscrit, appelé, non versé	24 375 000	
		1013	Capital souscrit, appelé, versé, non amorti		24 375 000
			<b>Reclassements du capital</b>		
4	1011		Capital souscrit non appelé	20 625 000	
		1012	à Capital souscrit appelé non versé		20 625 000
			<b>Appel du capital</b>		
	467		Apporteurs restant dû sur capital appelé	20 625 000	
		109	à Apporteurs capital souscrit non appel		20 625 000
6	52		Banques	19 687 500	
	4616		App. TSHODI, versements anticipés	937 500	
		467	à Apporteurs restant dû sur capital appelé		20 625 000
7	1012		Capital souscrit appelé non versé	20 625 000	
		1013	à Capital souscrit appelé versé non amorti		20 625 000

8	1013	101	Capital souscrit appelé versé non amorti à capital social <b>Pour solde du débité</b>	45 000 000	45 000 000
9	674	462	Autres intérêts à Associé TSHODI, comptes courants <b>Intérêts versements anticipés</b>	23 438	23 438

## 2.4. Actionnaires défaillants

A la suite d'un appel de fonds, il peut arriver que les apporteurs de fonds en numéraire ne se libèrent pas totalement des sommes dues à la date limite fixée par la société. Cette situation appelle la société à réclamer les paiements auprès des apporteurs concernés. Ces derniers sont considérés comme défaillants. Leurs actions seront retirées et revendues aux nouveaux acquéreurs. Après imputation des frais et intérêts de retard leurs comptes seront soldés.

Ainsi, deux cas peuvent se présenter :

- Cas de retard de libération ;
- Cas de défaut de libération.

### 2.4.1. Cas de retard de libération (versement de fonds avec retard)

Il s'agit du cas où l'apporteur libère avec retard, après relance ou mise en demeure par la société.

Dans ce cas, la société réclame :

- les sommes dues pour la fraction de capital appelée et non versée ;
- les intérêts moratoires (intérêts de retard) ;
- le remboursement des frais de relance engagés.

### Traitement comptable

Lors du versement avec retard on passe l'écriture suivante :

D	C	LIBELLE	D	C
Cl 5	4613 77 781	Comptes de trésorerie à apporteurs, capital souscrit appelé non versé Revenus financiers et produits assimilés Transferts de charges d'exploitation <b>Versement du retardataire</b>	X	X X X
1012	1013	Capital souscrit, appelé, non versé Capital souscrit, appelé, versé, non amorti <b>Régularisation du capital</b>	X	X

**N.B.** Lorsque le capital est intégralement libéré, le comptes 1013 sera débité par le crédit du compte 101 «capital social» du montant total du capital.

### 2.4.2. Cas de défaut de libération (Actionnaire défaillant)

Il s'agit du cas où l'apporteur ne tient pas à son engagement. Dans ce cas, la société adresse une mise en demeure à l'apporteur n'ayant pas réglé dans le délai. Si après un temps, la mise en demeure adressée à l'apporteur reste sans effet, la société peut, soit :

- poursuivre l'apporteur ;
- faire procéder (sans autorisation de justice) à la mise en vente des actions non libérées aux enchères publiques (ou en bourse pour les sociétés cotées).

L'apporteur qui est dans cette situation est appelée «**apporteur défaillant** ». Les opérations concernant l'apporteur défaillant sont enregistrées à travers le compte **4617 apporteurs défaillants**. Il s'agit principalement de :

- frais de mise en demeure ;
- sommes dues sur l'appel de fonds ;
- vente des titres (actions) ;
- règlement de ce qui leur est dû.

### Traitement comptable

D	C	LIBELLE	D	C
Cl 6	Cl 5	Comptes des charges concernés à comptes de trésorerie concernés <b>Paiement frais d'exécution</b>	X	X
4617	467	Apporteurs défaillants à Apporteurs restant dû sur capital appelé <b>Constataion de la défaillance</b>	X Montant de la défaillance	X Montant de la défaillance
Cl 5	4617	Comptes de trésorerie concernés à Apporteurs défaillants <b>Cession des actions</b>	X Frais et intérêts	X Frais et intérêts
4617	77 781 443	Apporteurs défaillants à revenus financiers et produits assimilés Transferts de charges d'exploitation Etat, TVA facturée <b>Intérêt de retard &amp; imputation des frais d'exécution</b>	X Montants remboursés	X X X
4617	Cl.5...	Apporteurs défaillants comptes de trésorerie concerné <b>Remboursement du surplus</b>	X	X
1012	1013	Capital souscrit, appelé, non versé Capital souscrit, appelé, versé, non amorti <b>Régularisation du capital</b>	X	X
1013	101	Capital souscrit, appelé, versé, non amorti à capital social <b>Pour solde</b>	X	X

## APPLICATION 1

DELO, souscripteur de 3 000 actions de 10 000 FC d'une S.A, n'a pas répondu à l'appel du 3<sup>ème</sup> quart. La société constate sa défaillance le 10 avril 2017 et vend ses titres à 4 500 FC l'une. Le solde de son compte lui est versé le 30 avril 2017 après imputation des honoraires payés par chèque pour 50 000FC et des intérêts de retard de 30 000 FC.

### Travail demandé :

- Passer les écritures relatives à l'apporteur défaillant ;
- déterminer le résultat de cette opération.

### Solution

#### Calculs préliminaires

Montant de la défaillance :  $10.000 \times \frac{1}{4} \times 3.000 = 7.500.000$  FC

Honoraires : 50.000 FC

Intérêts : 30.000 FC

Vente des titres :  $3.000 \times 4.500 = 13.500.000$  FC

#### Journal

D	C	LIBELLE	D	C
6324	52	Honoraires des professions règlementées à banque <b>Paiement frais d'exécution</b>	50.000	50.000
4617	467	Apporteur défaillant DELO à Apporteur restant dû sur capital appelé <b>Constatation de la défaillance</b>	7 500.000	7.500.000
52	4617	Banque à Apporteur défaillant DELO <b>Ventes des actions</b>	13.500.000	13.500.000
4617	77 781 443	Apporteur défaillant DELO à revenus financiers et produits assimilés Transferts de charges d'exploitation Etat, TVA facturée <b>Intérêt de retard &amp; imputation des frais d'exécution</b>	92.800	30.000 50.000 12.800
4617	52	Apporteur défaillant DELO à banque <b>Remboursement</b>	5.907.200	5.907.200

#### Débit

#### 4617 Apporteur défaillant DELO

#### Crédit

7.500.000	13.500.000
92.800	
5.907.200	

<b>13.500.000</b>	<b>13.500.000</b>

Conséquences pour l'actionnaire DELO :

- |  |                         |
|--|-------------------------|
| - Souscription et versement : les 2/4 = $10.000 \times 3.000 \times 2/4$ | = 15.000.000 FC         |
| - Paiement reçu  | = - <u>5.907.200 FC</u> |
| Perte  | = <b>9.092.800 FC</b>   |

## **THEME II : OPERATIONS COMPTABLES LIEES A LA MODIFICATION DU CAPITAL SOCIAL**

### **Activité 1 : Augmentation du capital social**

#### **2. TYPES D'OPERATIONS POUVANT ENTRAINER UNE VARIATION DU CAPITAL SOCIAL**

Trois types d'opérations peuvent entraîner une variation du capital social, à savoir :

- l'augmentation du capital social;
- la réduction du capital social;
- l'amortissement du capital social.

#### **2.1. Augmentation du capital social**

L'acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE ne définit pas le montant minimum relatif à la modification du capital social.

Les calculs d'opération comptable de l'augmentation du capital social reposent sur les étapes suivantes :

- la souscription des apports ;
- la libération des apports.

L'augmentation du capital social s'effectue par :

- les apports supplémentaires ;
- la conversion d'une dette en parts sociales ;
- la capitalisation des réserves, du résultat (et de l'écart de réévaluation cfr 6<sup>ème</sup> commerciale et gestion).

##### **2.1.1. Apports supplémentaires**

C'est l'ensemble des ressources supplétives sur le capital social de la société apportées par les anciens et les nouveaux associés.

### Traitement comptable

- **Cas de libération intégrale**

- **Recueil des fonds**

D	C	LIBELLE	D	C
Cl 5	4615	Comptes de trésorerie à Apporteurs, versements reçus sur augmentation de capital	X	X

- **Réalisation de l'augmentation du capital social**

D	C	LIBELLE	D	C
4615	101	Apporteurs, versements reçus sur augmentation du capital à capital social	X	X
	1051	Prime d'émission		X

- **Cas de libération partielle**

- **Recueil de fonds**

D	C	LIBELLE	D	C
Cl 5	4615	Comptes de trésorerie à Apporteurs, versements reçus sur augmentation du capital	X	X
	4616	Apporteurs, versement anticipés		X

- **Réalisation de l'augmentation du capital social**

D	C	LIBELLE	D	C
109		Apporteurs, capital souscrit non appelé	X	
4615		Apporteurs, versements reçus sur augmentation du capital	X	
	1011	à capital souscrit non appelé		X
	1013	capital souscrit appelé, versé, non amorti		X
	1051	Prime d'émission		X

- **Frais d'augmentation du capital social**

D	C	LIBELLE	D	C
---	---	---------	---	---

Cl 6 ou 8	Cl 4	Comptes de charges concernés à Comptes de tiers concernés	X	X
-----------	------	--	---	---

- **Appel de fonds**

1011		Capital souscrit, non appelé	X	
	1012	à Capital souscrit, appelé non versé		X
467		Apporteurs, cap. restant dû sur cap. Appelé	X	
	109	à Apporteurs, cap. souscrit non appelé		X

- **Libération (réponse à l'appel de fonds)**

52		Banques	x	
4616		Apporteurs, versements anticipés		x
	467	à Apporteurs, cap. restant dû sur cap. Appelé		x
1012		Capital souscrit appelé non versé	x	
	1013	à Cap. souscrit, appelé, versé non amorti.		X

**APPLICATION 1**

Rachel Oning Et Gospel Elos ont créé une SA RAGO 15 juin 2015. Rachel Oning effectue un apport en nature (bâtiments et véhicule) évalué respectivement à 350 000 FC et 150.000 FC.

Gospel Elos promet un apport en espèces évalué à 600 000 FC. Il désire porter le capital à 2.000.000 FC. Les deux actionnaires se réservent le droit de l'augmenter respectivement de 3/5 et 1/5 ; le reste est souscrit par un nouvel actionnaire Miché Ngal.

Travail demandé :

- Passer les écritures de constitution de la société ;
- Calculer la valeur d'augmentation de capital social ;
- Passer les écritures d'augmentation du capital.

**Solution**

La valeur d'augmentation du capital :  $2.000.000 - (350.000 + 150.000 + 600.000) = 900.000$  FC

Supplément apport Rachel Oning :  $(900.000 \times 3/5) = 540.000$  FC

Supplément apport Gospel Elos :  $(900.000 \times 1/5) = 180.000$  FC

Apport Miché Ngal :  $(900.000 \times 1/5) = 180.000$  FC

**Journal**

### Lors de la constitution

D	C	LIBELLE	D	C
4611		Apporteurs, apports en nature	500.000	
4612		Apporteurs, apports en numéraire	600.000	
	101	Capital social		1100.000
		<b>Souscription</b>		
231		Bâtiments	350.000	
245		Matériels de transport	150.000	
521		Banques	600.000	
	4611	à Apporteurs, apports en nature		500.000
	4612	Apporteurs, apports en numéraire		600.000
		<b>Libération</b>		

### Lors de l'augmentation de capital social

N°	D	C	LIBELLE	D	C
1	57	4615	Caisse à Apporteurs, versements reçus sur augmentation du capital	900.000	900.000
			<b>recueil de fonds</b>		
2	4615	101	Apporteurs, versements reçus sur augmentation du capital à capital social	900.000	900.000
			<b>augmentation du capital</b>		

#### 2.1.2. Conversion des dettes

- **Cas de dettes commerciales et financières**

L'augmentation du capital social peut aussi s'opérer par transfert des dettes en actions. Dans ce cas, l'opération comptable de l'augmentation du capital est une simple écriture d'affectation de la dette dans le crédit du compte capital social. Autrement dit, c'est une simple affectation de la dette dans le crédit du compte 101 « capital social ».

#### Traitement comptable

D	C	LIBELLE	D	C
16		Emprunts et dettes assimilées	x	
4011/4812/404		Fournisseurs....	x	
	101	à Capital social		X
	1054	<b>primes de conversion</b>		X
		<b>conversion des dettes</b>		

### Application

La société anonyme **DUC** émet 5.000 actions de 10.000 FC à 16.000 FC souscrites par le fournisseur (2/5) et le solde est souscrit par **ADOLO BANK S.A.** contre un emprunt remboursable dans 10 ans.

Travail demandé : passer les écritures d'augmentation

### Solution

- Prime de conversion :  $(16.000 - 10.000) \times 5.000 = 30.000.000$  FC
- Souscription de fournisseur :  $5.000 \times 10.000 \times 2/5 = 20.000.000$  FC
- Souscription organisme financier :  $(5/5 - 2/5) \times 5.000 \times 10.000 = \underline{30.000.000}$  FC
- Total** : 80.000.000 FC
- Apport de fournisseur  $80.000.000 \times 2/5 = 32.000.000$  FC
- Apport d'établissement financier ADOLO BANK :  $80.000.000 \times 3/5 = 48.000.000$  FC

4011		Fournisseurs	32.000.000	
162		Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit	48.000.000	
	101	à Capital social		50.000.000
	1054	Primes de conversion		30.000.000
		Libération par conversion		

- **Conversion des obligations en actions**

Lors de la conversion des obligations en actions, la différence entre le prix d'émission des obligations et la valeur nominale des actions porte le nom de prime de conversion.

D	C	LIBELLE	D	C
1612		Emprunts obligataires convertibles en actions	x	
	101	à Capital social		x
	1054	Primes de conversion		x

## Application

Le 1<sup>er</sup> août 2015, la société chrétienne GOSPEL décide de convertir un emprunt obligataire en 5.000 actions de 10.000 FC émises.

Travail demandé : comptabiliser cette opération.

D	C	Libellé	D	C
1612	101	Emprunts obligataires convertibles en actions à Capital social	50.000.000	50.000.000

### 2.1.3. Capitalisation des écarts de réévaluation, réserves, report à nouveau et bénéfice de l'exercice

C'est une opération qui consiste à incorporer les écarts de réévaluation, réserves, report à nouveau et bénéfice de l'exercice dans le capital.

#### Traitement comptable

D	C	LIBELLE	D	C
106		Ecart de réévaluation	x	
11		Réserves	x	
12		Report à nouveau créditeur	x	
131		Résultat Net de l'exercice (Bénéfice)	x	
	101	à Cap social		x
		<b>Augmentation du capital par conversion</b>		

L'augmentation du capital par les nouveaux apports peut se faire à titre réductible ou irréductible. Dans le présent module, c'est le traitement à titre réductible qui est développé.

## Application

L'Assemblée générale extraordinaire de la S.A. BANA décide d'augmenter le capital de 10.000.000 FC en incorporant les réserves facultatives qui s'élèvent à 6.000.000 FC, le report : 1.500.000 FC et le résultat à conserver : 2.500.000 FC.

Travail demandé : comptabiliser cette opération.

## Solution

D	C	LIBELLE	D	C
1181		Réserves facultatives	6.000.000	
121		Report à nouveau créditeur	1.500.000	
131		Résultat net	2.500.000	
	101	à Capital social		10.000.000
		<b>Augmentation du capital</b>		

### ❖ *Souscription à titre réductible*

- **Augmentation du capital avec primes d'émission d'actions nouvelles**

- Fixation du prix d'émission

Le prix d'émission est compris entre la valeur nominale de l'action ancienne et sa valeur mathématique ou la valeur boursière.

Par ailleurs la prime d'émission est la différence entre le prix d'émission et la valeur nominale des titres

<b>Prime d'émission = prix d'émission – valeur nominal</b>
--

- Détermination de la nouvelle valeur mathématique et le droit de souscription préférentiel

$$\text{Droit de souscription préférentiel} = \frac{\text{Nbre d'actions nouvelles} \times (\text{Vm1} - \text{PE})}{\text{Nbre d'actions anciennes} + \text{Nombre d'actions nouvelles}}$$

Vm1 : Valeur mathématique avant augmentation du capital

C'est-à-dire Droit de souscription =

$$\frac{\text{nombre d'actions nouvelles (valeur mathématique avant augmentation du capital - prix d'émission)}}{\text{nombre d'actions anciennes} + \text{nombre d'actions nouvelles}}$$

$$\text{Nouvelles Vm2} = \frac{\text{Valeurs anciennes} + \text{apport des actions nouvelle}}{\text{Anciennes ations} + \text{nouvelles actions}}$$

Avec Vm2 : Valeur mathématique après augmentation du capital.

## Traitement comptable

- **Cas de l'augmentation par apport en numéraire**

### Souscription

D	C	LIBELLE	D	C
4612		Apporteurs, apports en numéraire	x	
	101	à capital social		x
	1051	Primes d'émission		x

**N.B.** : En cas de libération partielle, on utilise les comptes 1011 capital souscrit non appelé, 1012 Capital souscrit appelé non versé et 109 actionnaires capital non appelé.

### Libération

D	C	LIBELLE	D	C
CI 5		Comptes de trésorerie concernés	x	
	4612	à Apporteurs, apports en numéraire		x

- **Cas de l'augmentation par apport en nature**

### Souscription

D	C	LIBELLE	D	C
4611		Apporteurs, apports en nature	x	
	101	à Capital social		x
	1052	Primes d'apports		x

### Libération

D	C	LIBELLE	D	C
CI2		Comptes d'actif immobilisé concernés	x	
CI3		Comptes de stocks concernés	x	
CI4		Comptes de tiers concernés	x	
	4611	à Apporteurs, apports en nature		X

## Application

Le bilan de la S.A. NETHA au 1<sup>er</sup> janvier 2015 se présente comme suit :

Actif	Bilan de la S.A NETHA		Passif
23 bâtiments	18.000.000	101 capitaux sociaux	40.000.000
24 matériel	10.000.000	11 réserves	4.500.000
31 marchandises	8.000.000	121 report à nouveau créditeur	3.500.000
41 clients	6.000.000	40 fournisseurs	1.000.000
52 banques	4.000.000		
57 caisse	3.000.000		
<b>Total</b>	<b>49.000.000</b>	<b>Total</b>	<b>49.000.000</b>

Le capital est divisé en action de 5.000 FC. Le 10 janvier 2015, il a été décidé d'augmenter le capital social pour le porter à 60.000.000 FC par émission de 4.000 actions nouvelles souscrites par deux nouveaux actionnaires au prix d'émission de 5.500 FC libérées en numéraire.

Travail demandé :

- Calculer la valeur intrinsèque ou la valeur mathématique avant augmentation du capital ;
- Calculer la prime d'émission à payer par les nouveaux actionnaires ;
- Calculer la valeur intrinsèque ou la valeur mathématique après augmentation du capital ;
- Calculer la valeur du droit de souscription ;
- Journaliser l'augmentation du capital.

### Solution :

$$\text{Nombre d'action} = \frac{40.000.000}{5.000} = 8.000 \text{ actions}$$

$$\text{Capitaux propres} = 40.000.000 + 4.500.000 + 3.500.000 = 48.000.000 \text{ FC}$$

$$\text{Valeur mathématique avant augmentation du capital} = \frac{48.000.000}{8.000} = 6.000 \text{ FC}$$

$$\text{Nombre d'actions nouvelles} = \frac{\text{augmentation du capital}}{\text{valeur nominale}} = \frac{20.000.000}{5.000} = 4.000 \text{ actions}$$

$$\begin{aligned} \text{Prime d'émission} &= (\text{prix d'émission} - \text{valeur nominale}) \times \text{nombre d'actions nouvelles} \\ &= (5.500 - 5.000) \times 4.000 = 2.000.000 \text{ FC.} \end{aligned}$$

Valeur mathématique après augmentation du capital

$$\begin{aligned} &= \frac{(\text{capitaux propres avant augmentation du capital}) + (\text{prix d'émission} \times \text{nombre d'actions nouvelles})}{\text{Nombre d'actions anciennes} + \text{nombre d'actions nouvelles}} \\ &= \frac{(48.000.000) + (5.500 \times 4.000)}{8.000 + 4.000} = 5.833,3 \text{ FC} \end{aligned}$$

Valeur de droit de souscription = valeur mathématique avant augmentation du capital - valeur mathématique après augmentation du capital = 6.000 - 5.833 = 167 FC.

Ou droit de souscription =

$$\frac{\text{nombre d'actions nouvelles (valeur mathématique avant augmentation du capital - prix d'émission)}}{\text{nombre d'actions anciennes + nombre d'actions nouvelles}} =$$

$$\frac{4\,000 (6\,000 - 5\,500)}{8\,000 + 4\,000} = \frac{2\,000\,000}{12\,000} = 166,6 = 167 \text{ FC}$$

### Journal

D	C	LIBELLE	D	C
4612	101 1051	Apporteurs, apports en numéraire à capital social prime d'émissions <b>Augmentation du capital</b>	22 000 000	20 000 000 2 000 000
52	4612	Banques Apporteurs, apports en numéraire <b>Avis de crédit</b>	22 000 000	22 000 000

Le bilan de la S.A. NETHA après augmentation du capital

Actif	Bilan de la S.A NETHA		Passif
23 bâtiments	18.000.000	101 Capital social	60.000.000
24 matériels	10.000.000	105 primes d'émission	2 000 000
31 marchandises	8.000.000	11 réserves	4.500.000
41 clients	6.000.000	121 report à nouveau créditeur	3.500.000
52 banques	26.000.000	40 fournisseurs	1.000.000
57 caisses	3.000.000		
<b>Total</b>	<b>71.000.000</b>	<b>Total</b>	<b>71.000.000</b>

## Activité 2 : Réduction du capital social

### 1. GENERALITES SUR LA REDUCTION DU CAPITAL SOCIAL

La réduction du capital social est une opération comptable qui s'opère d'habitude en cas des pertes importantes ou en cas de surcapitalisation.

Dans le premier cas, on parle « d'assainissement financier », tandis que dans le second cas c'est le remboursement partiel ou anticipé d'apports.

#### 1.1. Assainissement financier

L'assainissement financier porte sur :

##### 1.1.1. Pertes très importantes (pertes significatives)

C'est lorsque les pertes sont réellement importantes au regard du montant nominal du capital. Le but est d'assainir la situation financière de l'entreprise.

### Traitement comptable

D	C	LIBELLE	D	C
101		Capital social	X	
	129	à report à nouveau débiteur		X
	1309	résultat en instance d'affectation : perte		X

#### 1.1.2. Pertes moins importantes (*pertes non significatives : coup d'accordéon*)

Lorsque la perte n'est pas importante, c'est l'absorption faite par la diminution de comptes 121 report à nouveau créditeur ou par le compte 1138 autres réserves réglementées.

L'absorption des pertes est souvent suivie d'une augmentation de capital par apport des **capitaux frais**.

D	C	LIBELLE	D	C
1138		autres réserves réglementées	X	
ou			x	
121		report à nouveau créditeur		X
	1309	à résultat en instance d'affectation : perte		

## 2. REMBOURSEMENT ANTICIPE D'UNE PARTIE DU CAPITAL SOCIAL

Il est effectué quand le capital social s'avère trop important par rapport aux moyens d'action de la société. Cette opération s'effectue généralement par la réduction du nombre des titres.

### Traitement comptable

D	C	LIBELLE	D	C
101		Capital social	X	
	4619	à Apporteurs, capital à rembourser		X
		<b>Remboursement</b>		
4619		Apporteurs, capital à rembourser	X	
	52	à banques		X

		<b>N/Chèque</b>		
--	--	-----------------	--	--

### Application

La Société anonyme TRANSCO est constituée de 2.000 parts de 15.000 FC. Les associés décident de réduire le capital de trois cinquième par banque.

Travail demandé : journaliser cette opération.

### Solution

Capital social = 2.000 x 15.000 = 30.000.000 FC

Montant à rembourser = 30.000.000 x 3/5 = 18.000.000 FC

### Journal

D	C	LIBELLE	D	C
101		Capital social	18.000.000	
	4619	à associés, capital à rembourser		18.000.000
		<b>Remboursement</b>		
4619		Associés, capital à rembourser	18.000.000	
	52	à Banque		18.000.000
		<b>N/Chèque</b>		

## Activité 3 : Amortissement du capital social

### 1. GENERALITES SUR L'AMORTISSEMENT DU CAPITAL SOCIAL

L'amortissement du capital social est décidé par l'Assemblée Générale Ordinaire des actionnaires, lorsqu'il est prévu dans les statuts ; dans le cas contraire c'est l'Assemblée Générale Extraordinaire qui le décide (art.652).

L'amortissement du capital social diffère de la réduction du capital social :

- il se fait sur les bénéfices ou les réserves ;
- il ne porte pas sur la modification du capital contrairement à la réduction de celui-ci (capital).

### 2. TRAITEMENT COMPTABLE

- **Décision d'amortissement.**

D	C	LIBELLE	D	C
1013	1014	Capital souscrit, appelé, versé, non amorti	X	
		à Cap. souscrit, appelé, versé, amorti		X
		<b>Décision d'amortissement</b>		
1301		Résultat en instance d'affectation (en cas de bénéfice)	X	
118		Autres réserves	X	
	4619	à Associés, capital à rembourser		X
		<b>pris en compte de l'amortissement</b>		

- **Remboursement effectif**

D	C	LIBELLE	D	C
4619	52/57	Apporteurs, capital à rembourser	X	
		à Banque, Caisse ...		X
		<b>Remboursement du capital</b>		

### 3. APPLICATION

La société anonyme BELTEXCO dont le capital est de 200.000.000 FC (actions de 20.000 FC), a décidé, lors de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires, d'amortir le capital de 1/5 par un prélèvement sur les réserves dont le montant s'élève à 50.000.000 FC. L'opération est assurée par la RAW BANK. Frais de commission : 500.000 FC.

Travail demandé : passer les écritures d'amortissement du capital.

- **Décision d'amortissement**

D	C	LIBELLE	D	C
1013	1014	Capital souscrit, appelé, versé, non amorti	40.000.000	
		à Cap. souscrit, appelé, versé, amorti		40.000.000
		<b>décision d'amortissement</b>		
11		Réserves	40.000.000	
	4619	à Apporteurs, capital à rembourser		40.000.000

		prise en compte de l'amortissement		
--	--	------------------------------------	--	--

- Remboursement effectif (décaissement de fonds)

D	C	LIBELLE	D	C
4619		Apporteurs, capital à rembourser	40.000.000	
6318		Frais bancaires	500.000	
	52	à Banques		40.500.000
		N/chèque		

## Activité 4 : Frais d'augmentation du capital social

### 0. DEFINITION DES CONCEPTS DE BASE

- **Statuts** : c'est l'acte constitutif d'une société qui en fixe légalement les règles de son fonctionnement ;
- **Honoraires** : c'est la rétribution du notaire, avocat, médecins et autres personnes qui exercent une profession libérale ;
- **Frais de restructuration** : frais à engager pour le changement de forme juridique de la société.

### 1. NOTIONS DES FRAIS D'AUGMENTATION DU CAPITAL SOCIAL

Les frais d'augmentation du capital social peuvent être les :

- frais d'informations complémentaires au registre du commerce et du crédit mobilier ;
- frais de modification des statuts ;
- frais d'insertion d'un extrait des statuts au journal d'annonce légale ;
- frais de dépôt au registre du commerce et du crédit mobilier, d'une déclaration de régularité et de conformité ;
- honoraires ;
- frais d'actes ;
- frais d'impression des titres ;
- commissions bancaires.

### 2. TRAITEMENT COMPTABLE

D	C	LIBELLE	D	C
6271		Annonces / Insertions / Frais d'insertion d'un Extrait	X	
6311		Frais S/Titres / Frais d'impression des titres	X	
6318		Autres Frais bancaires / Commission banc.	X	
6324		Honoraires de professions réglementées	X	
6325		Frais d'actes et de contentieux	X	
6418		Autres impôts et taxes directs / Frais dépôt au RCCM	X	
6468		Autres droits / Frais d'informations complémentaires.	X	
445		Etat, TVA Récupérables	X	
	Cl 4	à comptes des tiers concernés		X
		<b>Constatation des Frais</b>		X

### 3. APPLICATION

Une société anonyme EKWAKA TRADE constituée le 10 octobre 2016 décide d'émettre 2000 actions nouvelles d'une valeur nominale de 10.000 FC, au prix de 10.500 FC. Les frais de cette opération se résument en :

- frais d'impression des titres : 200.000 FC HT ;
- frais de publicité : 300.000 FC HT ;
- commissions bancaires : 150.000 FC HT.

Les versements exigés (minimum légal) sont effectués par les souscripteurs au compte de la société ouvert à la BGFI BANK.

Le capital de cette société est constitué de 3.000 actions de 10.000 FC chacune.

Travail demandé :

- Passer les écritures relatives à la constitution, aux frais d'augmentation du capital et à la libération du deuxième quart et le reste.
- Calculer la valeur théorique du droit préférentiel de souscription ;
- Evaluer les dépenses à engager par un actionnaire dont le nombre d'actions passerait de 300 à 900 à la fin de l'opération.

#### Solution

##### Journal

D	C	LIBELLE	D	C
4615		Apporteurs, Vers. Reçus S/augmentation du capital	6.000.000	
109		Apporteurs, Capital Souscrit, non appelé	15.000.000	
	1011	à Capital Souscrit, non appelé		15.000.000
	1012	capital souscrit, appelé, non versé		5.000.000

52	1051	Primes d'émission <b>Souscription</b>	6.000.000	1.000.000
	4615	Banques à Apporteurs, Vers. Reçus S/augmentation du capital <b>Libération</b>		6.000.000
1012	1013	capital souscrit, appelé, non versé à Capital souscrit appelé versé non amorti <b>Constatation de la partie non appelée du capital</b>	5.000.000	5.000.000

### 1. Frais d'augmentation du capital

6275		Publications	300.000	
6311		Frais S/ Titres	200.000	
6318		Autres Frais Bancaires	150.000	
4454		Etat, TVA s/Services Extérieurs	104.000	
	52	à Banques <b>Frais d'augmentation</b>		754.000

#### 1<sup>er</sup> appel de fonds

1011	1012	Capital Souscrit, non appelé à capital souscrit, appelé, non versé <b>Appel du 2<sup>ème</sup> quart</b>	5.000.000	5.000.000
467	109	Actionnaires, restant dû S/Cap. appelé à Actionnaires, cap. Souscrit non appelé <b>Exigibilité du 2<sup>e</sup> quart</b>	5.000.000	5.000.000
5211	467	Banques BGF Bank à Actionnaires, restant dû S/Cap. appelé <b>Avis de crédit N°</b>	5.000.000	5.000.000
1012	1013	Cap. Souscrit appelé, non versé à Cap. souscrit appelé, versé, non amorti <b>Régulation du capital</b>	5.000.000	5.000.00

#### 2<sup>ème</sup> appel de fonds

1011	1012	Capital Souscrit, non appelé à capital souscrit, appelé, non versé <b>Appel du 3<sup>ème</sup> et 4<sup>ème</sup> quart</b>	10.000.000	10.000.000
------	------	---	------------	------------

467	109	Actionnaires, restant dû S/Cap. Appelé à Actionnaires, cap. Souscrit non appelé <b>Appel du 3<sup>ème</sup> et 4<sup>ème</sup> quart</b>	10.000.000	10.000.000
5211	467	Banques BGF Bank à Actionnaires, restant dû S/Cap. appelé <b>Avis de crédit N°</b>	10.000.000	10.000.000
1012	1013	Cap. Souscrit appelé, non versé à Cap. souscrit appelé, versé, non amorti <b>Régulation du capital</b>	10.000.000	10.000.000

### **THEME III : OPERATIONS COMPTABLES LIEES A LA DISSOLUTION DES SOCIETES COMMERCIALES**

#### **Activité 1 : Généralités sur la dissolution des sociétés commerciales**

##### **1. FORMES DE DISSOLUTION**

L'article 191 de l'AUSCGIE (Acte Uniforme relatif au droit des Sociétés Commerciales et du Groupement d'Intérêt Economique) différencie trois formes de dissolution des sociétés, à savoir :

- la liquidation ;
- la fusion (fusion-réunion et fusion absorption) ;
- la scission.

##### **2. CAUSES DE LA DISSOLUTION**

Selon l'article 200 de l'AUSCGIE, la société prend fin :

- par l'expiration du temps pour lequel elle a été constituée ;
- par la réalisation ou l'extinction de son objet ;
- par l'annulation du contrat de société ;
- par décision des associés aux conditions prévues pour modifier les statuts ;
- par la dissolution anticipée prononcée par la juridiction compétente ;
- par l'effet d'un jugement ordonnant la liquidation des biens de la société ;
- pour toute autre cause prévue par les statuts.

#### **Activité 2 : Operations comptables de liquidation**

##### **0. DEFINITION DES CONCEPTS DE BASE**

- **Liquidation** : ensemble des opérations qui après dissolution d'une société, ont pour objet la réalisation des éléments d'actif et le paiement des créanciers sociaux, en vue de procéder au partage entre les associés, de l'actif net subsistant.

- **Liquidation judiciaire** : disparition provenant du constat de la paralysie du fonctionnement de la société par une autorité judiciaire ;
- **Liquidation amiable (ou régime conventionnel)** : celle décidée de commun accord conformément aux statuts par les associés ;
- **Liquidateur** : personne physique ou morale mandatée par les associés ou tiers pour réaliser l'opération de liquidation d'une entreprise donnée.

### **1. GENERALITES SUR LA LIQUIDATION DE LA SOCIETE COMMERCIALE**

En OHADA, la liquidation d'une société faite suite à une dissolution peut être régie soit par les dispositions de l'Acte Uniforme sur les procédures d'apurement du passif, soit par certains articles de l'Acte Uniforme sur les sociétés commerciales et le GIE (article 203 à 240).

### **2. OPERATIONS COMPTABLES DE LIQUIDATION**

Les opérations de liquidation s'effectuent en quatre étapes :

- le début de la liquidation (inventaire du patrimoine, solde des amortissements et des provisions existants, établissement du bilan avant liquidation);
- les opérations de liquidation (cession des différents éléments constituant les immobilisations, cession du stock, recouvrement des créances, paiement des dettes, règlement des frais) ;
- le bilan de la liquidation (établissement du compte définitif de liquidation qui se présente sous la forme d'un bilan et permet de déterminer soit un Boni ou un mali de liquidation ou soit une insuffisance d'actif);
- la clôture de liquidation (constatation des droits des associés, Procéder au partage du boni ou du mali, règlement des associés)

### **3. METHODES DE COMPTABILISATION DES OPERATIONS DE LIQUIDATION**

Deux méthodes sont proposées pour la comptabilisation des opérations liées à la liquidation d'une société commerciale. Il s'agit de méthode directe et de la méthode indirecte.

#### **3.1. Méthode directe**

Cette méthode recourt à l'utilisation du sous-compte 1384 Résultat de liquidation

#### **Traitement comptable**

- **Réalisation de l'actif**
  - **Cession des immobilisations amortissables**

1384		Résultat de liquidation	X(VNC)	
28		Amortissement des immobilisées	X	
	Cl 2	à comptes d'Immobilisation concernés		X
		<b>Sortie des immob. et Annulation des Amortissements</b>		

Cl 4 et 5		Comptes de tiers et de trésorerie concernés	X	
	1384	à Résultat de liquidation (produits des cessions)		X (produits de cession)
		<b>Vente des biens immobilisés</b>		

- **Cession des immobilisations non amortissables**

1384		Résultat de liquidation (Valeur d'acquisition)	X	
	Cl 2	à comptes d'Immobilisation concernés		X
		<b>Sortie d'immobilisations (valeur d'acquisition)</b>		
Cl 4 et 5		Comptes de tiers et de trésorerie concernés	X	
	1384	à Résultat de liquidation		X
		<b>Réalisation des biens</b>		
29		Dépréciation des immobilisations		
	1384	à Résultat de liquidation	X	
		<b>Reprise de dépréciations</b>		X

- **Réalisation des autres immobilisations financières**

Cl 4 et 5		Comptes de tiers et de trésorerie concernés	X	
	1384	Résultat de liquidation	X	
	27	à Autres Immobilisations financières		X
		<b>N/BEC N°.....</b>		

- **Réalisation ou cession de stocks**

Cl4et 5		Comptes de tiers et de trésorerie concernés	X	
	1384	à Résultat de liquidation		X (Produits HAO (HT))
	443	Etat, TVA facturée		X
		<b>Ventes marchandises</b>		

- **Sorties des stocks cédés et annulation de la provision**

1384	CI 3	Résultat de liquidation à comptes de stocks concernés	X	X
<b>Sortie des stocks</b>				
39	1384	Dépréciation des stocks à Résultat de liquidation	X	X
<b>Reprise en charges provisionnées HAO</b>				

- **Recouvrement des créances**

CI 4 et 5		Comptes de tiers et de trésorerie concernés	X	
1384	CI 4	Résultat de liquidation	X (charges HAO : perte)	
443		Etat, TVA facturée à comptes de tiers concernés	X	X
<b>Recouvrement partielle ou totale des créances</b>				
4912	1384	Dépréciations des créances douteuses à Résultat de liquidation (reprise des provisions)	X	X
<b>Reprise des dépréciations</b>				

• **Règlement du passif**

**Règlement des charges provisionnées et prise des provisions**

1384	CI 4 et 5	Résultat de liquidation à Comptes de tiers et de trésorerie concernés	X (charges HAO)	X
<b>N/BSC N°.....</b>				
14	1384	Subvention d'investissement à Résultat de liquidation	X	X
<b>Reprise des subventions d'investissement</b>				
15	1384	Provisions réglementée à Résultat de liquidation	X	X

		<b>Reprise des provisions réglementées</b>		
16		Emprunts et dettes assimilés	X	
17		Dettes de location acquisition	X	
	CI 5	Comptes de trésorerie concernés	X	
	1384	à Résultat de liquidation		X
		<b>Apurement des emprunts</b>		X

**- Règlement des dettes sociales, fiscales et trésorerie (bancaire)**

CI 4 et 5		Comptes de tiers et de trésorerie	X	
	CI 5	à Comptes de trésorerie concernés		X
	1384	Résultat de liquidation		X
		<b>N/BSC N°.....</b>		

**- Règlement des charges de la liquidation**

1384		Résultat de liquidation	X	
	CI 4 et 5	à Comptes de tiers et de trésorerie concernés		X
		<b>N/BSC N°.....</b>		

**- Détermination du résultat de liquidation**

13 84		Résultat de liquidation	X	
	44	à Etat et collectivités publiques		X

**Note : l'impôt sur le bénéfice (35 %) frappe le résultat de liquidation, en cas de perte de liquidation, un impôt forfaitaire est calculé.**

**- Partage de l'avoir net**

<b>D</b>	<b>C</b>	<b>LIBELLE</b>	<b>D</b>	<b>C</b>
10		Capital	X	
11		Réserves	X	
12		RAN (crédeur)	X	

1384	4619	Résultat de liquidation à Apporteurs, capital à rembourser	X	X
------	------	---	---	---

**- Détermination de l'impôt mobilier**

4619		Apporteurs, capital à rembourser	X	
------	--	----------------------------------	---	--

**Paiement de l'impôt sur le bénéfice et impôt mobilier**

44		Etat et collectivités publiques (impôt mobilier)	X	
----	--	--	---	--

**Paiement d'avoir net aux associés**

4619		Apporteurs, capital à rembourser	X	
------	--	----------------------------------	---	--

**Application**

Au 31/12/2016, la situation active et passive de la société en Nom collectif ALPHA & OMEGA se présente comme suit :

- matériel de transport : 3.000.000 FC ;
- amortissement S/matériel de transport : 1000.000 FC ;
- mobilier : 1.050.000 FC ;
- amortissement S/mobilier : 350.000 FC ;
- stocks des marchandises : 7.080.000 FC ;
- clients : 897.000 FC ;
- dépréciations S/créances douteuses : 47.000 FC ;
- effets à recevoir : 530.000 FC ;
- banque : 670.000 FC ;
- caisse : 30.000 FC ;
- capital : 5.000.000 FC ;
- résultat à affecter (193.000) FC ;
- fournisseurs : 2.053.000 FC ;
- alpha S/compte courant : 2.500.000 FC ;
- OMEGA S/compte courant : 2.500.000 FC.

La société réalise :

- le matériel pour : 3.070.000 FC en espèce ;
- le mobilier pour 600.000 FC en espèce ;
- les marchandises pour 7.200.000 FC ; (paiements par chèque) ;
- les effets à recevoir sont intégralement encaissés par l'intermédiaire de la Pro Crédit Bank ;
- les clients paient par chèque 860.000 FC ;
- les frais de liquidation (agios, honoraires du liquidateur, impôts, etc.) se montent à 450.000 FC ;

- le boni de liquidation est partagé proportionnellement aux apports (3.000.000 FC pour ALPHA, 2.000.000 FC pour OMEGA).

Les deux associés prennent dès que possible leurs avoirs en compte courant.

Travail demandé :

1. Elaborer le bilan de liquidation ;
2. Réaliser la liquidation et journaliser suivant la méthode directe ;
3. Etablir le bilan de clôture.

**Solution (données en milliers de francs congolais)**

**1. Bilan de liquidation de la société SNC ALPHA & OMEGA**

ACTIF	EXERCICE N			PASSIF (Avant répartition)	EXERCICE N
	BRUT	PROV	NET		
<b>ACTIF IMMOBILISE</b>				<b>RESSOURCES STABLES</b>	
Matériel de transp.	3.000	1000	2000	<b>CAP. PROPRES. ET RES. ASSIM.</b>	
Mat. & Mobilier	1.050	350	700	Capital	5.000
				Résultat à affecter	(193)
<b>TOTAL ACTIF IMMOB</b>	<b>4050</b>	<b>1350</b>	<b>2700</b>	<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>	<b>4.807</b>
<b>ACTIF CIRCULANT</b>					
<b>Stocks</b>				<b>Dettes Financières et Ressources Assimilées</b>	
Marchandises	7.080	-	7.080	<b>TOTAL RESSOURCES STABLES</b>	<b>4.807.</b>
<b>Créances et Emploi assimilés</b>				<b>PASSIF CIRCULANT</b>	
Clients	897	47	850	Fournisseurs d'exploitation	2.053
Effets à recevoir	530	-	530	Autres dettes (Alpha S/c Crt)	2.500
<b>TOTAL ACTIF CIRC.</b>	<b>8507</b>	<b>47</b>	<b>8.460</b>		
<b>TRESORERIE – ACTIF</b>				<b>TOTAL PASSIF CIRCULANT</b>	<b>7.053</b>
BANQUES	670	-	670		
CAISSE	30	-	30		

TOTAL GENERAL	13.257	1397	11.860	TOTAL GENERAL	11.860
---------------	--------	------	--------	---------------	--------

## 2. Journal

- Réalisation de l'actif

- Cessions d'immobilisations amortissables

N°	D	C	Libellé	D	C
1	1384		Résultat de liquidation	2.000	
	2845	245	Amortissement des immobilisations à matériel de transport <b>Sortie du matériel de transport et Annulation amortissement S/Mat.Transp.</b>	1.000	3.000
2	57	1384	Caisse à Résultat de liquidation <b>cession du matériel de transport</b>	3.070	3.070
			Résultat de liquidation Amortissement S/ Mobilier à Matériel et Mobilier <b>Sortie du mobilier</b>	700 350	1.050
3	1384	244	Caisse à Résultat de liquidation <b>cession de mobilier</b>	600	600
	2844				
4	57	1384	Banques à Résultat de liquidation <b>Ventes des marchandises</b>	7.200	7.200
				1384	31

- Réalisations ou cessions des stocks

5	52	1384	Banques à Résultat de liquidation <b>Ventes des marchandises</b>	7.200	7.200
	1384			31	Résultat de liquidation à marchandises

			<b>Sortie des stocks</b>		
--	--	--	--------------------------	--	--

- **Recouvrement des créances / Effets à recevoir**

6	52	412	Banques à Clients, effets à recevoir  <b>Encaissement des effets à recevoir</b>	530	530
---	----	-----	--	-----	-----

- **Recouvrement des créances S/Clients**

7	4912	1384	Dépréc. de comptes clients, créances douteuses à Résultat de liquidation	47	47
	52		Banques	860	
	1384		Résultat de liquidation	37	
		4162	à Créances douteuses		897

• **Apurement du passif**

- **Règlement des frais de liquidation**

9	1384	57	Résultat de liquidation à caisse  <b>Paiement frais de liquidation</b>	450	450
---	------	----	---	-----	-----

- **Règlement Fournisseurs**

10	401	52	Fournisseurs d'exploitation à banques  <b>n/ Chèque n°</b>	2.053	2.053
----	-----	----	---	-------	-------

- **Détermination du résultat de liquidation**

847		Produits liés aux opérations de liquidation	10.880	
	1384	résultat de liquidation		650
	837	charges liées aux opérations de liquidation		10.230
837		charges liées aux opérations de liquidation 35% de 650	228	
	44	à Etat et collectivités publiques		228
1384		résultat de liquidation 35% de 650	228	
	837	à charges liées aux opérations de liquidation		228

- Détermination du résultat de liquidation

D	1384	Résultat de liquidation	C
(1)	2.000		3.070 (2)
(3)	700		600 (4)
(5)	7.080		7.200 (5)
(8)	37		47 (7)
(9)	450		
SC	650		
	<u>10.917</u>		<u>10.917</u>

### 3. Bilan après liquidation (Modèle schématique)

Actif		Passif	
52 Banque	7.207	10 Capital	5.000
57 Caisse	3.250	138 Résultat de liquidation	650
		129 Report à nouv. Déb.	(193)
		46190 App, Alpha cap. Remb.	2.500
		46191 App, Omega cap. Remb.	2.500

#### Partage de l'avoir net

D	C	LIBELLE	D	C
	<u>10.457</u>		<u>10.457</u>	
10		Capital	5.000	
1384		Résultat de liquidation (650 – 228 impôt de liquidation 35%)	422	
	129	à Report à nouveau débiteur		193
	46190	Appporteur Alpha, capital à rembourser (5.000 + 422 - 193) x 3 /5		3.137
	46191	Appporteur Oméga, capital à rembourser (5.000 + 422 - 193) x 2/5		2.092

#### Détermination de l'impôt mobilier

46190		Apporteur Alpha, capital à rembourser (3.137 x 35%)	627	
46191		Apporteur Oméga, capital à rembourser (2.092 x 35%)	418	

### Paiement de l'impôt sur le bénéfice et impôt mobilier

44		Etat et collectivités publiques (liq. +impôt mobilier) : 228 + 1.045	1.273	
	52	à Banques		1.273

### Paiement d'avoir net aux associés

4620		Associé Alpha, C/C	2.500	
4621		Associé Omega, C/C	2.500	
46190		Apporteur Alpha, capital à rembourser (3.137 – 627)	2.510	
46191		Apporteur Oméga, capital à rembourser (2.092 – 418)	1.674	
	52	à Banques 7.207-1.273)		5.934
	57	Caisses (3.250 – 0)		3.250

## 3.2. Méthode indirecte

Cette méthode recourt à l'utilisation des comptes ci-après :

- 837 charges liées aux opérations de liquidation ;
- 847 produits liés aux opérations de liquidation.

Toutefois, le résultat de liquidation (compte 1384) s'obtient par la différence entre les comptes 847 et 837.

### 3.2.1. Traitement comptable

#### A. Réalisation de l'actif

##### A. 1. Cession des immobilisations amortissables

837		Charges liées aux opérations de liquidation	X	
28		Amortissement des immobilisations	X	
	Cl.2	à Immobilisations		X

CI 5	847	<b>Sortie des immobilisations et réintégration des amortissements</b>	X	X
		Comptes de trésorerie concernés à Produits liées aux opérations de liquidation <b>cession des biens immobilisés</b>		

#### A. 2. Cession des immobilisations non amortissables

837	CI 2	Charges liées aux opérations de liquidation à comptes d'immobilisations concernés <b>Sortie d'immobilisations</b>	V0	V0
CI 5/47		847	Trésorerie / Liquidateur à Produits liés aux opérations de liquidation <b>cession au prix de liquidation</b>	X
29	847	Dépréciation des immobilisations à Produits liés aux opérations de liquidation <b>reprises de dépréciations</b>	X	X

#### A. 3. Réalisation des autres immobilisations financières

CI 5 837	27	Comptes de trésorerie concernés	X	
		Charges liées aux opérations de liquidation à Autres Immobilisations financières <b>Remboursement de ...</b>	X	X

#### A. 4. Vente de Stocks

CI 5	847	Comptes de trésorerie concernés	X	
		à Produits liées aux opérations de liquidation		X
	443	Etat, TVA Facturée		X

		<b>Ventes des marchandises</b>		
--	--	--------------------------------	--	--

#### A. 5. Sorties des stocks cédés et annulation de la dépréciation

837	31	Charges liées aux opérations de liquidation à marchandises	X	X
<b>Sortie des stocks</b>				
39	847	Dépréciation des stocks à Produits liés aux opérations de liquidation	X	X
<b>Reprise de dépréciations</b>				

#### A. 6. Recouvrement des créances douteuses

Cl. 5		Comptes de trésorerie concernés	X	
837	4162	Charges liées aux opérations de liquidation à Créances douteuses	y	z
<b>encaissement des créances</b>				
4912	847	Dépréciations des comptes clients, créances douteuses à Produits liés aux opérations de liquidation	X	X
<b>Reprise des dépréciations</b>				

Légende :

X : Montant recouvré

Y : Partie du Montant non recouvré

Z : Montant de la créance

#### B. Règlement du passif

##### B. 1. Paiement des charges et reprises de provisions

837		Charges liées aux opérations de liquidation	X	
-----	--	---	---	--

15	CI 5	à Comptes de trésorerie concernés		X
		<b>Règlement des charges provisionnées</b>		
19	847	Provisions règlementées et fonds assimilés	X	
		à Produits liés aux opérations de liquidation		X
14		<b>Reprise prov. Pour risques et charges</b>		
	847	Provisions pour risques et charges	X	
16		à Produits liés aux opérations de liquidation		X
		<b>Reprise des subventions</b>		
CI 4		Subventions d'investissement		
	847	à Produits liés aux opérations de liquidation	X	
CI 5		<b>Reprise des subventions</b>		X
		Emprunts et dettes assimilées		
CI 5		Comptes de tiers concernés	X	
		à Comptes de trésorerie concernés	X	
		Produits liés aux opérations de liquidation		X

## B.2. Règlement des charges de la liquidation

837		Charges liées aux opérations de liquidation	X	
	CI 5	à Comptes de trésorerie concernés		X
		<b>Règlement des charges</b>		

- **Détermination du résultat de liquidation**

847		Produits liés aux opérations de liquidation	X	
	1384	résultat de liquidation		X
	837	charges liées aux opérations de liquidation		X
		<b>Détermination du résultat de liquidation</b>		

837		charges liées aux opérations de liquidation	X	
	44	à Etat et collectivités publiques		X
1384		résultat de liquidation	X	
	837	à charges liées aux opérations de liquidation		X

**Note : l'impôt sur le bénéfice (35 %) frappe le résultat de liquidation, en cas de perte de liquidation, un impôt forfaitaire est calculé.**

#### Partage de l'avoir net

D	C	LIBELLE	D	C
10		Capital	X	
11		Réserves	X	
12		RAN (crédeur)	X	
1384		Résultat de liquidation	X	
	4619	à Apporteurs, capital à rembourser		X

- **Détermination de l'impôt mobilier**

4619		Apporteurs, capital à rembourser	X	
------	--	----------------------------------	---	--

**Note : l'impôt mobilier (20 %) frappe les réserves, le report à nouveau et le boni de liquidation.**

- **Paiement de l'impôt sur le bénéfice et impôt mobilier**

44		Etat et collectivités publiques (impôt mobilier)	X	
	Cl 5	à comptes de trésorerie concernés		X

- **Paiement d'avoir net aux associés**

4619	Cl 5	Apporteurs, capital à rembourser	X	
		à comptes de trésorerie concernés		X
847		Produits liés aux opérations de liquidation	X	
	1384	résultat de liquidation		X
	837	charges liées aux opérations de liquidation		X

837		charges liées aux opérations de liquidation	X	
	44	à Etat et collectivités publiques		X
1384		résultat de liquidation	X	
	837	à charges liées aux opérations de liquidation		X

**Note : l'impôt sur le bénéfice (35 %) frappe le résultat de liquidation, en cas de perte de liquidation, un impôt forfaitaire est calculé.**

- **Partage de l'avoir net**

D	C	LIBELLE	D	C
10		Capital	X	
11		Réserves	X	
12		RAN (crédeur)	X	
1384		Résultat de liquidation	X	
	4619	à Apporteurs, capital à rembourser		X

- **Détermination de l'impôt mobilier**

4619		Apporteurs, capital à rembourser	X	
------	--	----------------------------------	---	--

**Note : l'impôt mobilier (20 %) frappe les réserves, le report à nouveau et le boni de liquidation.**

- **Paiement de l'impôt sur le bénéfice et impôt mobilier**

44		Etat et collectivités publiques (impôt mobilier)	X	
	CI 5	à comptes de trésorerie concernés		X

- **Paiement d'avoir net aux associés**

4619		Apporteurs, capital à rembourser	X	
	CI 5	à comptes de trésorerie concernés		X

- **Cas de perte de liquidation**

847		Produits liés aux opérations de liquidation	X	
-----	--	---	---	--

1384	837	résultat de liquidation à charges liées aux opérations de liquidation <b>Détermination du résultat</b> de liquidation	X	X
837	44	charges liées aux opérations de liquidation à Etat et collectivités publiques (impôt forfaitaire)	X	X
1384	837	résultat de liquidation à charges liées aux opérations de liquidation	X	X
44	CI 5	Etat et collectivités publiques (impôt forfaitaire) à comptes de trésorerie concernés	X	X

### Application

Mêmes données que pour la méthode directe.

Solution (données en milliers de francs congolais)

#### 1. Bilan de liquidation de la société SNC ALPHA & OMEGA

ACTIF	EXERCICE N			PASSIF (Avant répartition)	EXERCICE N
	BRUT	AM&P ROV	NET		
<b>ACTIF IMMOBILISE</b>				<b>RESSOURCES STABLES</b>	
Matériel de transp.	3.000	1000	2000	<b>CAP. PROPRES. ET RES. ASSIM.</b>	

Mat. & Mobilier	1.050	350	700	Capital	5.000
				Résultat à affecter	(193)
<b>TOTAL ACTIF IMMOB</b>	<b>4050</b>	<b>1350</b>	<b>2700</b>	<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>	<b>4.807</b>
<b>ACTIF CIRCULANT</b>					
<b>Stocks</b>			7.080	<b>Dettes Financières et Ressources Assimilées</b>	
Marchandises	7.080	-		<b>TOTAL RESSOURCES STABLES</b>	<b>4.807.</b>
<b>Créances et Emploi assimilés</b>				<b>PASSIF CIRCULANT</b>	
Clients	897	47	850	Fournisseurs d'exploitation	2.053
Effets à recevoir	530	-	530	Autres dettes (Alpha S/c Crt)	2.500
<b>TOTAL ACTIF CIRC.</b>	<b>8507</b>	<b>47</b>	<b>8.460</b>	Autres dettes (OMEGA S/crt).	2.500
<b>TRESORERIE – ACTIF</b>				<b>TOTAL PASSIF CIRCULANT</b>	<b>7.053</b>
BANQUES	670	-	<b>670</b>		
CAISSE	30	-	<b>30</b>		
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>13.257</b>	<b>1397</b>	<b>11.860</b>	<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>11.860</b>

## 2. Journal

- Réalisation de l'actif

- Cession d'immobilisations amortissables

N°	D	C	Libellé	D	C
1	837		Charges liées aux opérations de liquidation	2000	
	2845		Amortissement du matériel de transport	1.000	
		245	à matériel de transport		

2	57	847	<b>Sortie du matériel de transport et Annulation amortissement S/Mat.Transp.</b>	3.070	3.000
			Caisse à Produits liés aux opérations de liquidation		3.070
3	837 2844	244	<b>Ventes du matériel de transport</b>	700	
			Charges liées aux opérations de liquidation		350
4	57	847	Amortissement S/ Mobilier à Matériel et Mobilier <b>pour solde du crédit</b>	600	1.050
			Caisse à Produits liés aux opérations de liquidation <b>Cession de Mobilier</b>		600

- Cessions de stocks des marchandises

N°	D	C	Libellé	D	C
5	52	847	Banque à Produits liés aux opérations de liquidation	7.200	7.200
	837	31	<b>S/ Chèque n°</b> Charges liées aux opérations de liquidation à Stocks marchandises <b>Sortie des stocks</b>	7.080	7.080

- Recouvrement des créances / Effets à recevoir

N°	D	C	Libellé	D	C
6	52	412	Banque à Clients, effets à recevoir	530	530

			<b>Encaissement des effets à recevoir</b>		
--	--	--	---	--	--

- **Recouvrement des créances S/Clients**

N°	D	C	Libellé	D	C
7	52		Banques	860	
	837		Charges liées aux opérations de liquidation	37	
		4162	à Créances douteuses		897
			<b>créances Recouvrement des douteuses</b>		

- **Annulation de la provision S/ Créances douteuses**

N°	D	C	Libellé	D	C
8	49		Dépréciation des créances	47	
		847	à Produits liés aux opérations de liquidation		47
			<b>Reprise des provisions</b>		

• **Apurement du passif**

- **Règlement des frais de liquidation**

9	837		Charges liées aux opérations de liquidation	450	
		57	à caisse		450
			<b>Paiement frais de liquidation</b>		

- **Règlement Fournisseurs**

10	401		Fournisseurs d'exploit	2.053	
		52	à banque		2.053
			<b>Chèque n°</b>		

- **Détermination du résultat de liquidation**

847		Produits liés aux opérations de liquidation	10.880	
	1384	résultat de liquidation		650
	837	charges liées aux opérations de liquidation		10.230
837		charges liées aux opérations de liquidation	228	
	44	à Etat et collectivités publiques		228
1384		résultat de liquidation	228	
	837	à charges liées aux opérations de liquidation		228

- **Détermination du résultat de liquidation**

D	1384 Résultat de liquidation		C
(1) 2.000		3.070	(2)
(3) 700		600	(4)
(5) 7.080		7.200	(5)
(7) 37		47	(8)
(9) 450			
SC 650			
	<u>10.917</u>	<u>10.917</u>	

### 3. Bilan après liquidation (Modèle schématique)

Actif		Passif	
52 Banque	7.207	10 Capital	5.000
57 Caisse	3.250	138 Résultat de liquidation	650
		129 Report à nouv. Déb.	(193)
		46190 App, Alpha cap. R.	2.500
		46191 App, Omega cap.R	2.500
	<u>10.457</u>		<u>10.457</u>

- **Partage de l'avoir net**

D	C	LIBELLE	D	C
10		Capital	5.000	
1384		Résultat de liquidation (650 – 228 impôt de liquidation 35%)	422	
	129	à Report à nouveau débiteur		193

	46190	Apporteur Alpha, capital à rembourser $(5.000 + 422 - 193) \times 3 / 5$		3.137
	46191	Apporteur Oméga, capital à rembourser $(5.000 + 422 - 193) \times 2/5$		2.092

- **Détermination de l'impôt mobilier 20%**

46190		Apporteur Alpha, capital à rembourser $(3.137 \times 20\%)$	627	
46191		Apporteur Oméga, capital à rembourser $(2.092 \times 20\%)$	418	

- **Paiement de l'impôt sur le bénéfice et impôt mobilier**

44		Etat et collectivités publiques (liq. +impôt mobilier) : $228 + 1.045$	1.273	
	52	à Banques		1.273

- **Paiement d'avoir net aux associés**

4620		Associé Alpha, C/C	2.500	
4621		Associé Omega, C/C	2.500	
46190		Apporteur Alpha, capital à rembourser $(3.137 - 627)$	2.510	
46191		Apporteur Oméga, capital à rembourser $(2.092 - 418)$	1.674	
	52	à Banques $7.207 - 1.273$ )		5.934
	57	Caisses $(3.250 - 0)$		3.250

### 3.2.2. Existence d'un liquidateur

Dans le cas d'une liquidation judiciaire, les opérations de liquidation peuvent passer par la comptabilité du liquidateur lorsque ce dernier a été nommé.

#### a. Traitement comptable

Le traitement comptable des opérations se fait par l'intermédiaire du compte **4711 débiteurs divers (liquidateur X)** pour la comptabilité de la société et le compte **4712 créditeurs divers (société en liquidation X)** pour la comptabilité du liquidateur. Les mouvements de ces comptes porteront sur :

- les retraits de fonds disponibles (banque, caisse) ;
- les encaissements et les paiements provenant des réalisations des actifs et apurement des diverses dettes ;
- la facturation de ses services en tenant compte de la TVA ;
- l'émission des chèques au profit des associés pour solde de tout compte.

## b. Application

Le bilan avant liquidation de la **société en nom collectif "BOLA BOTO"** établi 31 décembre 2015, par le liquidateur DANIEL LUMBAY se présente comme suit :

<b>BILAN DE LA SOCIETE BOLA BOTO AU 31 DECEMBRE (En milliers de CDF)</b>					
<b>ACTIF</b>				<b>PASSIF</b>	
<b>Postes</b>	<b>Valeurs brutes</b>	<b>Amort. &amp; Prov.</b>	<b>Valeurs nettes</b>	<b>Postes</b>	<b>Montant</b>
Terrains	4.500	1200	3.300	Capital social	22.500
Constructions	21.000	4.500	16.500	Réserves	2.550
Marchandises	13.500	3000	10.500	Report à nouveau	2575
caisse	3.750	--	3.750	Fournisseurs	4425
				Etat	2000
<b>TOTAL</b>	<b>42.750</b>	<b>8.700</b>	<b>34.050</b>	<b>TOTAL</b>	<b>34.050</b>

Les fonds disponibles en caisse sont retirés pour approvisionner le compte personnel du liquidateur à ECOBANK. Les terrains sont cédés à 9.750 FC, les constructions à 24.000 FC et les stocks à 15.750 FC. Un des fournisseurs accepte un abandon des créances pour 2.250 FC. Le solde des fournisseurs, les autres dettes sont réglées en même temps que les charges de liquidation qui s'élèvent à 3.600 FC et les honoraires du liquidateur à 1.500 FC.

Travail demandé :

- Passer les écritures de la liquidation par la méthode directe dans les deux comptabilités ;
- Présenter les deux comptes réciproques « 4711 » et « 4712 ».

### Solution

#### • Journalisation :

- Comptabilité chez la société SNC " BOLA BOTO " en liquidation

#### Journal

N°	D	C	LIBELLE	D	C
1	4711	57	Débiteurs divers (Liquidateur Daniel Lumbay) à caisse <b>Retrait de fonds par le liquidateur</b>	3.750	3.750
2	283		Amortissement des constructions	4.500 1.200	

	292 1384		Prov. Pour dépr. des Terrains  Résultat de liquidation à Terrains Constructions <b>Sortie de terrains et de constructions</b>	19.800	4.500 21.000
3	4711	1384	Débiteurs divers (Liquidateur Daniel Lumbay) à Résultat de liquidation <b>Cessions de terrains et de constructions</b>	33.750	33.750
4	1384 39	31	Résultat de liquidation Dépréciation des Stocks à Marchandises <b>sortie de stocks</b>	10.500 3.000	13.500
5	4711	1384	Débiteurs divers (Liquidateur Daniel Lumbay) Résultat de liquidation <b>Prix de ventes</b>	15.750	15.750
6	401	4711 1384	Fournisseurs à Débiteurs divers (Liquidateur Daniel Lumbay) Résultat de liquidation <b>Apurement des dettes Fourn.</b>	4.425	2.175 2.250
7	44 1384	4711	Etat Résultat de liquidation Débiteurs divers (Liquidateur Daniel Lumbay)	2.000 5.100	7.100

- Comptabilité chez le liquidateur « **Liquidateur Daniel Lumbay** »

#### Journal

N°	D	C	LIBELLE	D	C
----	---	---	---------	---	---

1	52	4712	Banques (Ecobank) à Crédoiteurs divers (Société en liquidation) <b>Encaissement des fonds retirés de la caisse</b>	3.750	3.750
2	52	4712	Banques (ECOBANK) à Crédoiteurs divers (Société en liquidation) <b>Encaissement des fonds S/Ces. terrains &amp; Constr.</b>	33.750	33750
3	52	4712	Banques (Ecobank) à Crédoiteurs divers (Société en liquidation) <b>Encaissement des fonds S/Cessions Stocks</b>	15.750	15.750
4	4712	52	Créditeurs divers (Société en liquidation) à Banques (ECOBANK) <b>Apurement des dettes Fourn. (passif)</b>	2.175	2.175
5	4712	52	Créditeurs divers (Société en liquidation) à Banques (ECOBANK) <b>Règlement de charges de liquidation</b>	7.100	7.100

❖ **Présentation des comptes réciproques**

Débit 4711 Liquidateur Daniel Lumbayi			Crédit		
(1)	3.750			2.175	(6)
(3)	33.750			7.100	(7)
(5)	15.750		SD : 43.975		
			<u>53.250</u>		

Débit 4712. Sté BOLA BOTO en liquidation			Crédit		
(4)		2.175			3.750 (1)
(5)		7.100			33.750 (2)
			SC : 43.975		15.750 (3)
			<u>53.250</u>		<u>53.250</u>

Le solde débiteur du compte **4711 Débiteurs divers** « liquidateur Daniel Lumbayi" dans la comptabilité de la société est égal au solde créditeur du compte **4712 Crédoiteurs divers** « Société en liquidation" dans celle du liquidateur.

### **Activité 3 : Operations comptables de fusion**

#### **1. ASPECTS FINANCIERS DE LA FUSION**

- Négociation entre les représentants des sociétés concernées.
- Rédaction du projet de fusion par les instances dirigeantes des sociétés :
- Formalités de publicité légale du projet de fusion.
- Rapport du commissaire à la fusion.
- Approbation des modalités de la fusion par les assemblées générales extraordinaires.
- Formalités de publicité légale de la fusion, dépôt de l'acte au greffe du tribunal de commerce.
- Dépôt des modifications au registre du commerce et des sociétés.

## 2. Formes de fusion

Il existe deux grandes formes de fusion :

- la fusion réunion ;
- la fusion absorption.

## 3. TRAITEMENT COMPTABLE DE LA FUSION-REUNION

### 2.1. Chez les sociétés fusionnées

- **Travaux préparatoires : détermination des plus-values et moins-values éventuelles**

D	C	LIBELLE	D	C
Cl 2		Comptes d'immobilisations concernés	X	
Cl 3		Comptes de stocks concernés	X	
Cl 4		Comptes de tiers concernés	X	
Cl 5		Comptes de trésorerie concernés	X	
	1381	à Résultat de fusion		X
		<b>Constatation des plus-values</b>		
1381		Résultat de fusion	X	
	Cl 2	à Comptes d'immobilisations concernés		X
	Cl 3	Comptes de stocks concernés		X
	Cl 4	Comptes de tiers concernés		X
	Cl 5	Comptes de trésorerie concernés		X
		<b>Constatation des moins-values</b>		

- **Ecritures de cession : dissolution des sociétés apporteuses (sociétés fusionnées) et attribution des titres**

D	C	LIBELLES	D	C
Cl 1		Comptes (16, 17 et 19)	x	
Cl 4		Comptes de tiers concernés	X	
Cl 5		Comptes de trésorerie concernés	X	
4718		Apport, compte de fusion et opérations assimilées	X	
	Cl 2	à Comptes d'immobilisations concernés		X
	Cl 3	Comptes de stocks concernés		X
	Cl 4	Comptes de tiers concernés		X

	CI 5	Comptes de trésorerie concernés <b>Cession d'actif et passif exigible</b>		X
502	4718	Actions à Apport, compte de fusion et opérations assimilées <b>Remise des titres</b>	X	X
CI 5	4718	Comptes de trésorerie concernés à Apport, compte de fusion et opérations assimilées <b>Remise soulte</b>	X	X
10 11 12 13 14 15 1381	4618	Capital Réserves Report à nouveau Résultat Subventions d'investissement Provisions réglementées Résultat de fusion à Apporteur, titres à échanger) Détermination des droits des associés sur apports	X X X X X X X	X
4618	502 CI 5	Apporteur, titres à échanger à Actions Comptes de trésorerie concernés <b>Réception des titres de la société et soulte (désintéressement des associés de l'entité absorbée)</b>	X	X X

- **Création de la nouvelle société**

- **Constatation de la promesse d'apport**

D	C	LIBELLE	D	C
4614...		Apporteurs, compte d'app., opér. de restructurat. (société fusionnée)	X	
	1012	à capital souscrit, appelé non versé		X
	1053	primes de fusion		X

- **Enregistrement des éléments d'actif et passif**

D	C	LIBELLE	D	C
CI 2		Comptes d'actifs immobilisés	X	
CI 3		Comptes de stocks concernés	X	
CI 4		Comptes de tiers concernés	X	
CI 5	4614	Comptes de trésorerie à Apporteurs, compte d'app., opér. de restructurat° (société fusionnée) <b>(Traité de fusion approuvé par l'AGE)</b>	X	X X

4614		Apporteurs, compte d'app., opér. de restructurat° (société fusionnée).	X	X
	16			X
	17	à Emprunts et dettes assimilées		X
	18	Dettes de crédit-bail et contrats assimilés		X
	CI 4	Dettes liées à des participations		X
	CI 5	Comptes de tiers concernés		X
	4619	Comptes de trésorerie concernés		X
		Apporteurs, capital à rembourser (soulte à		

- Paiement de la soulte

D	C	LIBELLE	D	C
4619	CI 5	Apporteurs, capital à rembourser (soulte à payer) à comptes de trésorerie concernés	X	X

- Constatation de la libération du capital

D	C	LIBELLE	D	C
1012	1013	Capital souscrit, appelé, non versé à capital souscrit, appelé, versé non versé	X	X

### Application

Le 30 avril 2016, les sociétés MATEBO SARL et KACHUNGU SARL décident de se regrouper par la création d'une nouvelle société DIANGENDA SARL, par l'émission de 468 parts sociales de valeur nominale 2.900 FC. Le contrat de fusion précise que les apports sont réalisés selon les états financiers clôturés au 30 avril 2016. La SARL MATEBO souscrit 187 parts sociales et la société KACHUNGU SARL souscrit 281 parts sociales.

#### Bilan de MATEBO SARL au 30/04/2016

Actif		Passif	
Postes	Montants	Postes	Montants
<b>Actif immobilisé :</b>		<b>Capitaux propres :</b>	
Brevet	2.400	Capital (640 parts de 500)	320.000
Matériel	280.000	Réserves	<b>192.000</b>
Dépôts et cautionnement	5.040	Sub. D'investissement	8.000
<b>Actif circulant :</b>		Provisions règlementées	6.400
Stocks de Marchandises	136.000	Emprunts	192.000

Clients	424.000	Provisions pour risques et charges	17.600
<b>Trésorerie – Actif</b>		<b>Passif circulant</b>	
Banque	192.560	Fournisseurs	304.000
<b>Total</b>	<b>1.040.000</b>	<b>Total</b>	<b>1 040.000</b>

**Bilan de KACHUNGU SARL au 30/04/2016**

Actif		Passif	
Postes	Montants	Postes	Montants
<b>Actif immobilisé :</b>		<b>Capitaux propres :</b>	
Brevet	3.600	Capital (480 parts de 1 000)	480.000
Matériel	420.000	Réserves	288.000
Dépôts et cautionnement	7.560	Sub. D'investissement	12.000
<b>Actif circulant :</b>		Provisions règlementées	9.600
Stocks de Marchandises	204.000	Emprunts	288.000
Clients	636.000	Provisions pour risques et charges	26.400
<b>Trésorerie – Actif</b>		<b>Passif circulant</b>	
Banque	288.840	Fournisseurs	456.000
<b>Total</b>	<b>1.560.000</b>	<b>Total</b>	<b>1.560.000</b>

**Informations relatives à la fusion :**

ELEMENTS	MATEBO SARL	KACHUNGU SARL
Plus-value sur fonds commercial	36.000	54.000
Moins-value dépôts et cautionnements	800	1.200
Moins-values sur stocks	6.000	9.000
Diminutions créances client	9.200	13.800
Matériel amorti pour	2.400	3.600
Provision règlementée	6.400	9.600

**Travail demandé :** journaliser les opérations de fusion sachant que les brevets de deux sociétés sont sans valeur.

**Solution**

**a. Détermination des valeurs réelles de chaque société (ou valeur des apports nets)**

ELEMENTS	MATEBO SARL	KACHUNGU SARL
Capital	320.000	480.000
Réserves	192.000	288.000
Plus-value terrains	-	-
Plus-value bâtiments	-	-
Plus-value fonds commercial	36.000	54.000
Moins-value dépôts et cautionnements	- 800	-1.200
Moins-values sur stocks	- 6.000	-9.000
Diminutions créances clients	- 9.200	-13.800
Brevets	- 2.400	-3.600
Subventions d'investissement	8.000	12.000
Provisions réglementées	6.400	9.600
<b>Valeur réelle d'apport (apport net)</b>	<b>544.000</b>	<b>816.000</b>

**Pour l'associé MATEBO SARL :**

Capital = parts sociales x VN = 187 x 2900 FC = 542.300 FC

Apports : 544.000 FC

Soulte : apports – capital = 544.000 FC – 542.300 FC = 1.700 FC

**Pour l'associé KACHUNGU SARL :**

Capital = parts sociales x VN = 281 x 2.900 FC = 814.900 FC

Apports : 816.000 FC

Soulte : apports – capital = 816.000 FC – 814.900 FC = 1.100 FC

**Pour la société DIANGENDA SARL :**

Capital = parts sociales x VN = 468 x 2.900 FC = 1.357.200 FC

Apports : 544.000 FC + 816.000 FC = 1.360.000 FC

Soulte : apports – capital = 1.360.000 FC – 1.357.200 FC = 2.800 FC

**a) Journal chez la société fusionnée MATEBO SARL**

D	C	LIBELLE	D	C
2115	1381	Fonds de commerce à Résultat de fusion	36 000	36 000
1381	212 275 31 41	Résultat de fusion à Brevet Dépôt et cautionnement Marchandises Clients	18 400	2 400 800 6 000 9 200
16 19 40 4718	215 24 275 31 41 52	Emprunts et dettes assimilées Provisions. financières pour risque et charges Fournisseurs Apport, compte de fusion et opérations assimilées Fonds de commerce Matériel dépôts et cautionnements Marchandises Clients Banques	192.000 17 600 304 000 544 000	36 000 280 000 4 240 130 000 414 800 192 560
502	4718	Actions à Apport, compte de fusion et opérations assimilées <b>Remise 187 parts de 2 900 FC</b>	542.300	542.300
52	4718	Banque à Apport, compte de fusion et opérations assimilées <b>Remise soulte</b>	1.700	1.700

**Bilan de la société fusionnée MATEBO SARL avant partage**

Actif		Passif	
Postes	Montants	Postes	Montants
Actions	542.300	Capital	320.000
Banques	1.700	Réserves	192.000
		Subventions d'investissement	8.000
		Provisions réglementées	6.400
		<b>Résultat de fusion</b>	<b>17 600</b>
<b>Total</b>	<b>544.000</b>	<b>Total</b>	<b>544.000</b>

## Partage

D	C	LIBELLE	D	C
10		Capital	320.000	
11		Réserves	192.000	
14		Subventions d'investissement	8.000	
15		Provisions réglementées	6.400	
1381	4618	Résultat de fusion à Apporteur, titres à échanger) <b>Détermination des droits des associés sur apport</b>	17 600	544.000
4618	502	Apporteur, titres à échanger	544.000	
	52	à Actions Banques <b>Réception des titres de la société et soulte (désintéressement des associés de l'entité absorbée)</b>		542.300 1.700

### b) Journal chez la société fusionnée KATCHUNGU SARL

D	C	LIBELLE	D	C
2115	1381	Fonds de commerce à Résultat de fusion	54 000	54 000
1381	212	Résultat de fusion à Brevet	27 600	3 600
	275	Dépôt et cautionnement		1 200
	31	Marchandises		9 000
	41	Clients		13 800
16		Emprunts et dettes assimilées	288.000	
19		Provisions. financières pour risque et charges	26.400	
40		Fournisseurs	456.000	
4718		Apport, compte de fusion et opérations assimilées	816 000	
	215	Fonds de commerce		54 000
	24	Matériel		420 000
	275	dépôts et cautionnements		6 360
	31	Marchandises		195 000
	41	Clients		622 200
	52	Banques		288 840
502	4718	Actions à Apport, compte de fusion et opérations assimilées <b>Remise 281 parts de 2 900 FC</b>	814.900	814.900
52	4718	Banque à Apport, compte de fusion et opérations assimilées <b>Remise soulte</b>	1.100	1.100

**Bilan de la société fusionnée KATCHUNGU SARL avant partage**

Actif		Passif	
Postes	Montants	Postes	Montants
Actions	814.900	Capital	480.000
Banque	1.100	Réserves	288.000
		Subventions d'investissement	12.000
		Provisions réglementées	9 600
		<b>Résultat de fusion</b>	<b>26 400</b>
<b>Total</b>	<b>816.000</b>	<b>Total</b>	<b>816.000</b>

### Partage

D	C	LIBELLE	D	C
10		Capital	480.000	
11		Réserves	288.000	
14		Subventions d'investissement	12.000	
15		Provisions réglementées	9.600	
1381		Résultat de fusion	26 400	
	4618	à Apporteur, titres à échanger)		816.000
		<b>Détermination des droits des associés sur apport</b>		
4618		Apporteur, titres à échanger	816.000	
	502	à Actions		814.900
	52	Banques		1.100
		<b>Réception des titres de la société et soule</b> <b>(désintéressement des associés de l'entité absorbée)</b>		

### c) Journal chez la nouvelle Société DIANGENDA SARL

D	C	LIBELLE	D	C
46140		Apporteurs, compte d'app., opér. de restructurat° Matebo	542.300	
46141		Apporteurs, compte d'app., opér. de restructurat° Kachungu	814.900	
	1012	à capital souscrit, appelé, non versé		1.357.200
		<b>Souscription</b>		
215		Fonds commercial	90.000	
24		Matériel	700.000	
275		Dépôts et cautionnements	10.600	
31		Marchandises	325.000	
41		Clients	1.037.000	

52		Banques	481.400	
	16	à Emprunts et dettes assimilées		480.000
	19	Provisions pour risques et charges		44.000
	40	Fournisseurs		760.000
	46140	Apporteurs, compte d'app., opér. de restructurat° Matebo		542.300
	46141	Apporteurs, compte d'app., opér. de restructurat° Kachungu		814.900
	46190	Apporteur MATEBO, cap. à remb. (soulte à payer)		1.700
	46191	Apporteur MUCHUNGU, cap. à remb. (soulte à payer)		1.100
		<b>Apport société absorbée</b>		
46190		Apporteur MATEBO , cap. à remb. (soulte à payer)	1.700	
46191		Apporteur MUCHUNGU, cap. à remb. (soulte à payer)	1.100	
	52	à Banques		2.800
		<b>Versement de la soulte</b>		
1012		Capital souscrit, appelé, non versé	468.000	
	1013	à capital souscrit appelé, versé non amorti		468.000

## Activité 4 : Opérations comptables fusion-absorption

### 0. DEFINITION DES CONCEPTS DE BASE

- **Prime de fusion** : différence entre la valeur des apports et la valeur nominale des titres.
- **Parité d'échange** : détermination du rapport d'échange pour la part détenue par les autres actionnaires.
- **Soulte** : versement à effectuer par la société absorbante aux actionnaires de la société absorbée pour le surplus apporté.

Le nombre d'actions à émettre par la société absorbante est déterminé comme suit :

$$\text{Nombre d'actions à remettre} = \frac{\text{Valeur d'apport de la société absorbée}}{\text{Valeur réelle d'un titre de la société absorbante}}$$

La valeur réelle d'un titre de la société absorbante ou de la société absorbée est déterminée comme suit :

$$\text{Valeur réelle d'un titre} = \frac{\text{Valeur d'apport}}{\text{Nombre de titres émis}}$$

La parité d'échange est le résultat d'un compromis qui résulte de la négociation entre les sociétés parties à la fusion. La détermination de la parité doit rechercher l'équité de l'opération.

Ainsi, la parité se calcule comme suit :

$$\text{Parité d'échange} = \frac{\text{valeur réelle d'un titre de la société absorbée}}{\text{Valeur réelle d'un titre de la société absorbante}}$$

L'échange peut se faire avec ou sans soulte.

Les titres émis entraînent l'augmentation du capital de la société absorbante.

Ainsi, 

Augmentation du capital = Nombre de titres émis x Valeur nominale de titres société absorbante
--

### 1.1. Chez la société absorbée

#### Evaluation préalable de l'actif net de chaque société

D	C	LIBELLE	D	C
Cl 2		Comptes d'immobilisations concernés	X	
Cl 3		Comptes de stocks concernés	X	
Cl 4		Comptes de tiers concernés	X	
Cl 5		Comptes de trésorerie concernés	X	
	1381	à Résultat de fusion		X
		<b>Constatation des plus-values</b>		
1381		Résultat de fusion	X	
	Cl 2	à Comptes d'immobilisations concernés		X
	Cl 3	Comptes de stocks concernés		X
	Cl 4	Comptes de tiers concernés		X
	Cl 5	Comptes de trésorerie concernés		X
		<b>Constatation des moins-values</b>		

- **Ecritures de cession : dissolution des sociétés apporteurs (société absorbée) et attribution des titres**

D	C	LIBELLE	D	C
Cl 1		Comptes (16, 17 et 19)	X	
Cl 4		Comptes de tiers concernés	X	
Cl 5		Comptes de trésorerie concernés	X	
4718		Apport, compte de fusion et opérations assimilées	X	
	Cl 2	à Comptes d'immobilisations concernés		X
	Cl 3	Comptes de stocks concernés		X
	Cl 4	Comptes de tiers concernés		X
	Cl 5	Comptes de trésorerie concernés		X
		<b>Cession d'actif et passif exigible</b>		
502	4718	Actions	X	
		à Apport, compte de fusion et opérations assimilées		X
		<b>Remise des titres</b>		
Cl 5	4718	Comptes de trésorerie concernés	X	
		à Apport, compte de fusion et opérations assimilées		X
		<b>Remise soulte</b>		
10		Capital	X	
11		Réserves	X	
12		Report à nouveau	X	
13		Résultat	X	
14		Subventions d'investissement	X	
15		Provisions réglementées	X	

1381	4618	Résultat de fusion à Apporteur, titres à échanger) Détermination des droits des associés sur apports	X	X
4618	502 Cl 5	Apporteur, titres à échanger à Actions Comptes de trésorerie concernés <b>Réception des titres de la société et soulte (désintéressement des associés de l'entité absorbée)</b>	X	X X

#### 4.2. Chez la société absorbante (augmentation du capital)

##### - Constatation de la promesse d'apport

D	C	LIBELLE	D	C
4614...	1012 1053	Apporteurs, compte d'app., opér. de restructurat. (société absorbée) à capital souscrit, appelé non versé primes de fusion	X	X X

##### - Enregistrement des éléments d'actif et passif

D	C	LIBELLE	D	C
Cl 2		Comptes d'actifs immobilisés	X	
Cl 3		Comptes de stocks concernés	X	
Cl 4		Comptes de tiers concernés	X	
Cl 5	4614	Comptes de trésorerie à Apporteurs, compte d'app., opér. de restructurat° (société absorbée) <b>(Traité de fusion approuvé par l'AGE)</b>	X	X X
4614	16 17 18 Cl 4 Cl 5 4619	Apporteurs, compte d'app., opér. de restructurat° (société absorbée). à Emprunts et dettes assimilées Dettes de crédit-bail et contrats assimilés Dettes liées à des participations Comptes de tiers concernés Comptes de trésorerie concernés Apporteurs, capital à rembourser (soulte à	X	X X X X X X

##### - Paiement de la soulte

D	C	LIBELLE	D	C
4619	Cl 5	Apporteurs, capital à rembourser (soulte à payer) à comptes de trésorerie concernés	X	X

- **Constatation de la libération du capital**

D	C	LIBELLE	D	C
1012		Capital souscrit, appelé, non versé	X	
	1013	à capital souscrit, appelé, versé non versé		X

**2. APPLICATION**

Les assemblées générales extraordinaires des sociétés JMK SNC et MARIAK SNC ont décidé l'absorption de JMK par MARIAK. Selon le contrat de fusion, les apports seront effectués sur base des états financiers arrêtés au 31 décembre rectifiés des plus ou moins-values acceptées par les assemblées générales.

Ci-dessous les bilans de deux sociétés :

• **Bilan de MARIAK SNC (société absorbante) Au 31/12/N**

Actif		Passif	
Postes	Montants	Postes	Montants
<b>Actif immobilisé :</b>		<b>Capitaux propres :</b>	
Terrains	200.000	Capital (1000 actions de 2000)	2.000.000
Bâtiments	1.200.000	Réserves	2.400.000
Matériel	2.400.000	Emprunts	1.480.000
Dépôts et caution	19.000		
<b>Actif circulant :</b>		<b>Passif circulant</b>	
Stocks de Marchandises	800.000	Fournisseurs	822.000
Clients	1.400.00	Etat	150.000
<b>Trésorerie – Actif</b>		Organismes sociaux	168.000
Banque	1.001.000		
<b>Total</b>	<b>7.020.000</b>	<b>Total</b>	<b>7.020.000</b>

Informations relatives à la fusion-absorption :

- Plus-value sur terrain : 500.000FC
  - Plus-value sur bâtiment : 600.000FC
  - Plus-value sur fonds commercial : 300.000FC
- Bâtiment amorti pour : 200.000 FC  
Matériel amorti pour : 900.000 FC

**Bilan JMK**

Actif		Passif	
Postes	Montants	Postes	Montants
<b>Actif immobilisé :</b>		<b>Capitaux propres :</b>	
Brevet	6.000	Capital (1600 action de 500)	800.000
Matériel	700.000	Réservés	480.000
Dépôts et cautionnement	12.600	Sub. D'investissement	20.000
<b>Actif circulant :</b>		Provisions règlementées	16.000
Stocks de Marchandises	340.000	Emprunts	480.000
Clients	1 060.000	Provisions pour risques et charges	44.000
<b>Trésorerie – Actif</b>		<b>Passif circulant</b>	
Banque	481.400	Fournisseurs	760.000
<b>Total</b>	<b>2.600.000</b>	<b>Total</b>	<b>2.600.000</b>

- **Informations relatives à la fusion :**

- Plus-value sur fonds commercial : 90 000 FC
- Moins-value dépôts et cautionnements : 2 000 FC
- Décote sur stocks (diminution de valeur) : 15 000 FC
- Abattement créances client : 23 000 FC
- Matériel amorti pour : 100 000 FC
- Provision règlementée 16 000 FC

**Travail demandé :** passer les écritures nécessaires chez JMK et chez MARIAK

**Solution**

**a. Détermination des valeurs réelles de chaque société (ou valeur des apports nets)**

Eléments	Société MARIA K	Société JMK
Capital	2.000.000	800.000
Réserves	2.400.000	480.000
Plus-value terrains	500.000	-
Plus-value bâtiments	600.000	-
Plus-value fonds commercial	300.000	90.000

Moins-value dépôts et cautionnements		-2.000
Décote sur stocks		-15.000
Abattement créances clients		-23.000
Charges immobilisées		-6.000
Subventions d'investissement		20.000
Provisions réglementées		16.000
<b>Valeur réelle d'apport (apport net)</b>	<b>5.800.000</b>	<b>1.360.000</b>

Valeur réelle unitaire d'apport de la société MARIA K :  $\frac{5\,800\,000}{1\,000} = 5.800FC$

Valeur réelle unitaire d'apport de la société JMK :  $\frac{1\,360\,000}{1\,600} = 850 FC$

#### b. Calcul de nombre d'actions à remettre à la société Absorbée

Nombre d'actions à émettre à la société JMK =  $\frac{1\,360\,000}{5\,800} = 234,4 \approx 234 \text{ actions}$

$$\text{Parité d'échange} = \frac{\text{valeur réelle d'un titre de la société absorbée}}{\text{Valeur réelle d'un titre de la société absorbante}}$$

$\text{Parité d'échange} = \frac{850}{5800} = 0,146555$  c'est-à-dire une Action Ancienne vaut 0,146555 par rapport aux Nouvelles Actions donc  $1/0,146555$  soit 6,8233 Actions Anciennes pour une Action Nouvelle.

#### c. Calcul de la soulte à payer par la société absorbante

$$\text{Soulte} = \text{valeur apport de l'absorbée} - \text{rémunération des apports en actions}$$

$$\begin{aligned} \text{Soulte} &= 1.360.000 - (234 \times 5\,800) \\ &= 1.360.000 - 1.357.200 = 2.800 FC \end{aligned}$$

$$\text{Soit : } \frac{2\,800}{234} = 11,956FC / \text{action émise}$$

#### d. Détermination du montant du capital et de la prime de fusion

- |   |              |
|---|--------------|
| • Capital (234 FC x 2 000 actions)          | : 468.000    |
| • Prime de fusion (234 (5 800 – 2 000))     | : 889.200    |
| • Soulte à payer (234 x 11,965) = 2 799,9 ≈ | <u>2.800</u> |
| Valeur apport de JMK                        | 1.360.000    |

#### a) Journal chez la société absorbée JMK SNC

D	C	LIBELLE	D	C
2115	1381	Fonds de commerce à Résultat de fusion	90 000	90 000
1381	212 275 31 41	Résultat de fusion à Brevet Dépôt et cautionnement Marchandises Clients	46 000	6 000 2 000 15 000 23 000
16 19 40 4718	215 24 275 31 41 52	Emprunts et dettes assimilées Provisions. financières pour risque et charges Fournisseurs Apport, compte de fusion et opérations assimilées Fonds de commerce Matériel dépôts et cautionnements Marchandises Clients Banques	480.000 44 000 760.000 1 360 000	90 000 700 000 10 600 325 000 1 037 000 481 400
502	4718	Actions à Apporteur, compte de fusion et opérations assimilées Remise 234 actions de 5 800Fc	1 357 200	1 357 200
52	4718	Banques à Apporteur, compte de fusion et opérations assimilées Remise soulte	2 800	2 800

#### Bilan de la société absorbée JMK SNC avant partage

Actif		Passif	
Postes	Montants	Postes	Montants
Actions	1 357 200	Capital	800.000
Banque	2 800	Réserves	480.000
		Subventions d'investissement	20.000
		Provisions réglementées	16.000
		<b>Résultat de fusion</b>	44 000
<b>Total</b>	<b>1 360 000</b>	<b>Total</b>	<b>1 360 000</b>

## Partage

D	C	LIBELLE	D	C
10		Capital	800.000	
11		Réserves	480.000	
14		Subventions d'investissement	20.000	
15		Provisions réglementées	16.000	
1381		Résultat de fusion	44.000	
	4618	à Apporteur, titres à échanger)		1.360 .000
		Détermination des droits des associés sur apport		
4618		Apporteur, titres à échanger	1 360 000	
	502	à Actions		1 357 200
	52	Banques		2 800
		<b>Réception des titres de la société et soulte (désintéressement des associés de l'entité absorbée)</b>		

## Journal chez Société absorbante MARIAK SNC

D	C	LIBELLE	D	C
4614		Apporteurs, entité absorbée	1.357.200	
	1012	à capital souscrit, appelé, non versé		468.000
	1053	Primes de fusion		889.200
		<b>Souscription</b>		
215		Fonds commercial	90.000	
24		Matériel	700.000	
275		Dépôts et cautionnements	10.600	
31		Marchandises	325.000	
41		Clients	1.037.000	
52		Banques	481.400	
	16	à Emprunts et dettes assimilées		480.000
	19	Provisions pour risques et charges		44.000
	40	Fournisseurs		760.000
	4614	Apporteurs, entité absorbée		1.357.200
	4619	Apporteurs, capital à rembourser (soulte à payer)		2.800
		<b>Apport société absorbée</b>		
4619		Apporteurs, capital à rembourser (soulte à payer)	2.800	
	52	à Banques		2.800
		Versement de la soulte		
1012		Capital souscrit, appelé, non versé	468.000	
	1013	à capital souscrit appelé, versé non amorti		468.000

## Activité 5 : Opérations comptables de la scission

## 2.1. Chez la société absorbée ou scindée

L'évaluation préalable de l'actif net de chaque société

D	C	LIBELLE	D	C
Cl 2	1381	Comptes d'immobilisations concernés	X	
Cl 3		Comptes de stocks concernés	X	
Cl 4		Comptes de tiers concernés	X	
Cl 5		Comptes de trésorerie concernés	X	
		à Résultat de fusion		
		<b>Constatation des plus-values</b>		
1381		Résultat de fusion	X	
	Cl 2	à Comptes d'immobilisations concernés		X
	Cl 3	Comptes de stocks concernés		X
	Cl 4	Comptes de tiers concernés		X
	Cl 5	Comptes de trésorerie concernés		X
		<b>Constatation des moins-values</b>		

- **Ecritures de cession : dissolution des sociétés apporteurs (société absorbée) et attribution des titres**

D	C	LIBELLE	D	C	
Cl 4		Comptes de tiers concernés	X		
Cl 5		Comptes de trésorerie concernés	X		
4718		Apport, compte de fusion et opérations assimilées	X		
		Cl 2	à Comptes d'immobilisations concernés		
		Cl 3	Comptes de stocks concernés		X
		Cl 4	Comptes de tiers concernés		X
	Cl 5	Comptes de trésorerie concernés		X	
		<b>Cession d'actif et passif exigible</b>		X	
502	4718	Actions	X		
		à Apport, compte de fusion et opérations assimilées		X	
		<b>Remise des titres</b>			
Cl 5	4718	Comptes de trésorerie concernés	X		
		à Apport, compte de fusion et opérations assimilées		X	
		<b>Remise soulte</b>			
10	4618	Capital	X		
11		Réserves	X		
12		Report à nouveau	X		
13		Résultat	X		
14		Subventions d'investissement	X		
15		Provisions réglementées	X		
1381		Résultat de fusion	X		
		à Apporteur, titres à échanger)			
		Détermination des droits des associés sur apports			
4618	502	Apporteur, titres à échanger	X		
		à Actions		X	

## 2.2. Chez la société bénéficiaire

- **Constatation de la promesse d'apport**

D	C	LIBELLE	D	C
4614...		Apporteurs, compte d'app., opér. de restructurat. (société scindée)	X	
	1012	à capital souscrit, appelé non versé		X
	1053	primes de fusion		X

- **Enregistrement des éléments d'actif et passif**

D	C	LIBELLE	D	C
Cl 2		Comptes d'actifs immobilisés	X	
Cl 3		Comptes de stocks concernés	X	
Cl 4		Comptes de tiers concernés	X	
Cl 5		Comptes de trésorerie	X	
	4614	à Apporteurs, compte d'app., opér. de restructurat° (société scindée)	X	X
			X	X
4614		Apporteurs, compte d'app., opér. de restructurat° (société scindée).	X	
	16			X
	17	à Emprunts et dettes assimilées		X
	18	Dettes de crédit-bail et contrats assimilés		X
	Cl 4	Dettes liées à des participations		X
	Cl 5	Comptes de tiers concernés		X
	4619	Comptes de trésorerie concernés		X
		Apporteurs, capital à rembourser (soulte à		

- **Paiement de la soulte**

D	C	LIBELLE	D	C
4619		Apporteurs, capital à rembourser (soulte à payer)	X	
	Cl 5	à comptes de trésorerie concernés		X

- **Constatation de la libération du capital**

D	C	LIBELLE	D	C
1012		Capital souscrit, appelé, non versé	X	
	1013	à capital souscrit, appelé, versé non versé		X

### 3. APPLICATION

La Société SALEM S.A. au capital Social de 30.000.000 FC représenté par des actions d'une valeur nominale de 15.000 FC décide une scission au profit de deux sociétés : BOLEM SARL et OLUM SAS. Le bilan avant scission de la société SALEM S.A. se présente comme suit :

ACTIF	PASSIF

POSTES	MONTANTS	POSTES	MONTANTS
Mobiliers	34.500.000	Capital	30.000.000
Marchandises	16.800.0000	Réserves	9.000.000
Débiteurs divers	9.300.000	Report à nouveau	<u>10.500.000</u>
		<b>Capitaux propres</b>	<b>49.500.000</b>
		Emprunts	6.300.000
		Dettes sociales	4.800.000
<b>TOTAL</b>	<b>60.600.000</b>	<b>TOTAL</b>	<b>60.600.000</b>

A l'exception des mobiliers évalués de commun accord à 39.000.000 FC, les éléments actifs et passifs sont acceptés à leur valeur comptable. La société BOLEM SARL bénéficiera de 4/5 de mobiliers, 6.000.000 FC de débiteurs divers et s'engage à payer les dettes sociales. La société OLUM SAS bénéficiera du reste.

La situation financière des sociétés bénéficiaires se présente de la manière suivante :

ELEMENTS	Société BOLEM SARL	Société OLUM SAS
Actif net	20.250.000	13.500.000
Nombre de titres	500	1.000
Valeur mathématique	40 .500	13.500

Les trois sociétés décident de baser l'échange sur la valeur mathématique du titre.

Travail demandé :

- Calculer la valeur d'apport de la société scindée ;
- Effectuer le partage du patrimoine de la société SALUM SA entre les sociétés bénéficiaires ;
- Déterminer le nombre des titres à émettre ;
- Calculer l'augmentation du capital et la prime de scission pour chacune des sociétés bénéficiaires ;
- Comptabiliser les opérations de scission chez BOLEM SARL et chez OLUM SAS.

## Solution

### 1. Calcul de l'apport net de SALEM S.A.

Apport net = Situation financière nette lors de la scission

Situation nette = Total actif - Total dettes

Total actif :

- Mobiliers : 39.000.000 FC
  - Marchandises : 16.800.000 FC
  - Débiteurs divers : 9.300.000 FC
- 65.100.000 FC

Total dettes :

- Emprunts : 6.300.000FC
  - Dettes sociales : 4.800.000 FC
- 11.100.000 FC

Situation financière nette = 65.100.000FC - 11.100.000 FC = 54.000.000 FC ou

Situation financière nette = capitaux propres + plus-values = 49.500.000FC + 4.500.000FC = 54.000.000 FC

## 2. Partage du patrimoine de SALEM S.A.

Eléments	Montant Total	Part accordée à la société BOLEM SARL	Part accordée à la société OLUM SAS
Mobiliers	39.000.000	31.200.000 (4/5)	7.800.000 (1/5)
Marchandises	16.800.000	-	16.800.000
Débiteurs divers	9.300.000	6.000.000	3.300.000
<b>Total actif</b>	<b>65.100.000</b>	<b>37.200.000</b>	<b>27.900.000</b>
Emprunts	6.300.000	-	6.300.000
Dettes sociales	4.800.000	4.800.000	-
<b>Total dettes</b>	<b>11.100.000</b>	<b>4.800.000</b>	<b>6.300.000</b>
<b>Situation financière nette</b>	<b>54.000.000</b>	<b>32.400.000</b>	<b>21.600.000</b>

## 3. Détermination de nombre des titres à émettre

$$\text{Formule : Nombre de titres} = \frac{\text{Actif réel}}{\text{Val.Math.par titre}}$$

- Pour la société BOLEM SARL =  $\frac{32.400.000}{40.500} = 800$  actions
- Pour la société OLUM SAS =  $\frac{21.600.000}{13.500} = 1.600$  actions

## 4. Calcul de l'augmentation du capital social

### a. Dans la société BOLEM SARL :

- Valeur mathématique : 800 x 40.500 = 32.400.000 FC
- Valeur nominale : 800 x 15.000 = -12.000.000 FC
- Prime de scission : Val. Math - VN = 32.400.000 FC - 12.000.000 FC = 20.400.000 FC

**b. Dans la société OLUM SAS :**

- Valeur mathématique : 1600 x 13.500 = 21.600.000 FC
- Valeur nominale : 1600 x 7.500 = - 12.000.000 FC
- Prime de = Val. Math - VN = 21.600.000 FC - 12.000.000 FC = **9.600.000 FC**

**5. Journal**

• **Chez la société BOLEM SARL**

D	C	LIBELLE	D	C
4614	1012 1053	Apporteurs, SALEM S.A entité scindée A capital souscrit, appelé, non versé Primes de scission <b>Souscription</b>	32.400.000	12.000.000 20.400.000
2444 4711	431 4614	Mobilier de bureau Débiteurs divers à Sécurité Sociale (dettes sociales) Apporteurs, SALEM S.A entité scindée <b>Libération de l'apport</b>	31.200.000 6.000.000	4.800.000 32.400.000
1012	1013	Capital souscrit appelé, non versé à Capital souscrit appelé, versé non amorti <b>Pour solde du débité</b>	12.000.000	12.000.000

• **Chez la société OLUM SAS**

D	C	LIBELLE	D	C
4614	1012 1053	Apporteurs, SALEM S.A entité scindée à capital souscrit, appelé, non versé Primes de scission <b>Souscription</b>	21.600.000	12.000.000 9.600.000
2444 31 4711	16 4614	Mobilier de bureau Marchandises Débiteurs divers à Emprunts Apporteurs, SALEM S.A entité scindée <b>Libération de l'apport</b>	7.800.000 16.800.000 3.300.000	6.300.000 21.600.000
1012	1013	Capital souscrit appelé, non versé à Capital souscrit appelé, versé non amorti <b>Pour solde du débité</b>	12.000.000	12.000.000

## Activité 6 : Opérations comptables de transformation

### 1. TRAITEMENT COMPTABLE

Les charges généralement engagées lors de transformation sont :

- les achats des fournitures de bureau (6047) ;
- les frais de télécommunication (628) ;
- les achats d'études et prestations de services (6057) ;
- les honoraires (6324) ;
- le droit d'enregistrement (frais de dépôt de statuts) (646) ;
- les voyages et déplacements (6181) ;
- la location et charges locatives diverses (6228) ;
- les annonces, insertions (6271) ;
- etc.

#### Journal

Lors de l'engagement

D	C	LIBELLE	D	C
CI 6		Comptes des charges concernés	X	
445	CI 4	Etat, TVA récupérables	X	X
	CI 5	à comptes de tiers		X
		comptes de trésorerie		
		<b>Avis de débit</b>		

Lors de l'étalement des charges au 31/12/n

476	CI 6	Charges constatées d'avance	X	
		à Comptes de charges concernés		X
		<b>Amortissement des charges</b>		

### 2. APPLICATIONS

La société ELAUSUZ SARL constituée de trois associés EKWAKA, LAUREINE et SUZY, décide de restructurer celle-ci pour la transformer en société Anonyme ELAUSUZ SA. Pour ce faire, les charges y afférentes suivantes ont été engagées :

- Dépenses de télécommunication 1.020.000 FC

- Achat de 10 rames de papiers 130.000 FC
- Fournitures de bureau (agrafeuse stylos, calculettes) 60.000 FC
- Honoraires 7.500.000 FC
- Saisies, photocopies et reliure 3.000.000 FC
- Frais de dépôts de statuts 500.000 FC
- Energie (eau et électricité) 200.000 FC
- Déplacements 360.000 FC
- Publicité (Annonces) 740.000 FC
- Location salle 180.000/jrs pour 10 jrs de travail.

Travail à faire :

- comptabiliser les opérations de restructuration ;
- passer les écritures d'étalement des charges sur 2 ans

### Solution

6047		Fournitures de bureau	190.000	
6051		Fournitures non stockables-eau	200.000	
6057		Prestations de services (saisies, photocopie, calculette)	3.000.000	
6181		Voyages et déplacements	360.000	
6228		Locations et charges locatives diverses	1.800.000	
6271		Annonces, insertions	740.000	
6281		Frais de téléphone	1.020.000	
6324		Honoraires	7.500.000	
646		Droits d'enregistrement	500.000	
445		Etat, TVA Récupérable	2.449.600	
	401	à Fournisseurs		17.759.600
		<b>Avis de débit</b>		

## THEME IV : OPERATIONS COMPTABLES D'AFFECTATION DU RESULTAT

### Activité unique : Répartition du résultat

#### 0. DEFINITION DES CONCEPTS DE BASE

- **Réserve** : partie du bénéfice affectée durablement à l'entreprise, soit en respect des textes juridiques ou statutaire, soit par décision des organes compétents.
- **Réserves légales** : ce sont des prélèvements effectués sur les bénéfices de l'exercice en vue de constituer un fonds de réserve en application des dispositions légales.

- **Réserves réglementées** : ce sont des réserves particulières, effectuées sur un bénéfice en application de dispositions légales et réglementées.
- **Réserves statutaires** : réserves constituées en application des dispositions spécifiques des statuts d'une société.
- **Réserves libres** : réserves dont l'assemblée générale peut disposer.
- **Dividende** : c'est la quote-part de bénéfice revenant à chaque associé ou actionnaire.
- **Premier dividende** : c'est la rémunération du capital investi à un taux fixé durant un exercice comptable.
- **Superdividende** : 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.
- **Levés et tantièmes** : ce sont de rémunérations accordés aux associés-gérants et administrateurs en contrepartie de leurs prestations dans la société.
- **Report à nouveau** : ce sont des pertes ou des bénéfices des exercices antérieurs qui n'ont pas fait objet d'une affectation précise.
- **Participation des travailleurs** : c'est la part de bénéfice que la société alloue à ses travailleurs.

## **1. GENERALITES SUR L'AFFECTATION DU RESULTAT**

L'objectif majeur des investisseurs (actionnaires et associés) est de rentabiliser les capitaux investis dans une entreprise. Le résultat obtenu est favorable aux investisseurs pour rémunérer les capitaux et distribuer les superdividendes d'une part et d'autre part répondre aux besoins de l'entreprise (autofinancement).

Les gestionnaires de l'entreprise doivent arbitrer entre les besoins de l'entreprise et la satisfaction immédiate des investisseurs (actionnaires et associés) présentant la proposition de l'affectation du résultat à adopter par l'assemblée générale au conseil d'administration.

L'affectation du résultat d'une société se fait lors de la tenue d'une assemblée générale ordinaire (AGO) quelle que soit sa forme juridique, cette assemblée doit se tenir 6 mois suivant la date de clôture de l'exercice sauf prolongation de ce délai par la décision de justice conformément à l'article 146 de l'AU des droits des sociétés, la mise en paiement des dividendes doit aussi avoir lieu dans un délai maximum de neuf mois après la clôture de l'exercice.

Les décisions de l'assemblée générale ordinaire sont mentionnées dans le procès-verbal qui constitue la pièce justificative pour la comptabilisation.

## **2. ELEMENTS DE LA REPARTITION DU RESULTAT**

La répartition du résultat tient compte de résultat réalisé durant l'exercice comptable dont il est objet de répartition. Il s'agit du **résultat de l'exercice** qui peut être :

- le bénéfice : (produits > charges) ;
- la perte : (produits < charges) ;
- nul : (produits = charges).

### **Nota bene :**

- Les dividendes comprennent les premiers dividendes et les superdividendes.

- Durant l'affectation du résultat on peut constituer le report à nouveau pour les exercices futurs.
- Les dividendes (1<sup>er</sup> dividendes et superdividendes) sont assujettis à l'impôt mobilier de 20%.
- Capital : une partie du résultat peut être capitalisé.

### 3. PROCEDURE DE REPARTITION DU RESULTAT (à titre indicatif)

La répartition de résultat se réalise de la manière suivante :

1. Bénéfice de l'exercice N.....	A
2. Report à nouveau de l'exercice N-1 débiteur .....	-B
	C
3. Réserves légales .....	-D
	F
4. Réserves statutaires .....	-G
	H
5. Report à nouveau de l'exercice N-1 créditeur .....	+I
	J
6. Prélèvement sur les réserves .....	+K
7. Bénéfices distribuables .....	L
8. Intérêt sur capital investi effectivement libéré (intérêt statutaire ou 1 <sup>er</sup> dividendes) .....	-M
9. Réserves libres et autres réserves .....	-N
10. Levées et tantièmes .....	-P
11. Superdividendes .....	-Q
12. Capital .....	-R
13. Report à nouveau de l'exercice N + 1 .....	-S
14. Solde final (Nul) .....	0

#### Remarques :

1. Les opérations indiquées aux points 2 et 5 ne peuvent pas exister concomitamment (à la fois) durant un même exercice comptable, soit le « report à nouveau de l'exercice N-1 » est **débiteur** (SD), soit le « report à nouveau de l'exercice N-1 » est **créditeur** (SC). En cas de RAN avec le solde débiteur, conformément aux dispositions de l'article 346, alinéa 2 de l'Acte Uniforme des droits des sociétés révisé « Il est obligatoirement constitué sur le bénéfice de l'exercice diminué des pertes antérieures, une dotation égale à 1/10 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 (1/5) du montant du capital social. Toute délibération prise en violation du présent alinéa est nulle ».
2. Les réserves légales sont fixées dans une société anonyme (SA) à 10% jusqu'à ce qu'elles atteignent 1/5 ou 20% du capital social (capital de l'entité, libéré ou pas, amorti ou pas).
3. L'intérêt sur capital concerne le capital souscrit, libéré et non amorti : il est calculé à un taux fixe sur le montant nominal libéré des actions ou des parts sociales. Si la libération a eu lieu durant l'exercice, le calcul s'effectue au prorata sur la partie libérée jusqu'à la fin de l'exercice comptable. Les versements anticipés ne donnent pas droit à l'intérêt sur capital sauf clause contraire dans les

statuts ou décision de l'Assemblée Générale Ordinaire(AGO). Les 1<sup>ers</sup> dividendes sont assujettis à l'impôt mobilier de 20% (en 2016).

4. Les superdividendes concernent le capital social (capital libéré ou pas, amorti ou pas) et sont aussi assujetti à l'impôt mobilier 20%.

#### 4. TABLEAU D'AFFECTATION DU RESULTAT (TABLEAU DE REPARTITION DU RESULTAT)

Ce tableau indique les origines des ressources (origines) et l'affectation (emplois).

**Tableau d'affectation du résultat** (Tableau de répartition du résultat)

N°	AFFECTATION	MONTANTS	ORIGINES	MONTANTS
1.	Réserves légales	X	1. Report à nouveau antérieur (perte)	X
2.	Réserves statutaires ou contractuelles	X	2. Report à nouveau antérieure (bénéficiaire)	X
	Autres réserves (disponibles)	X	3. Résultat net de l'exercice	X
3.	Dividendes (1 <sup>er</sup> div. + super div.)	X	4. Prélèvement sur les réserves	X
4.	Autres affectations	X		
5.	Report à nouveau	X		
6.		X		
<b>TOTAL</b>		<b>A</b>	<b>TOTAL</b>	<b>B</b>

**N.B :** 1. Les valeurs négatives sont inscrites entre parenthèses ou signe (-)

2. Le total « **A** » doit être égal au total « **B** ».

3. Autres affectations peut concerner : les levées et les tantièmes, le capital, la participation des travailleurs ou d'autres affectations à préciser par l'Assemblée Générale Ordinaire (AGO).

Le résultat de l'exercice peut être le bénéfice, la perte ou nul.

#### 5. TRAITEMENT COMPTABLE

D	C	Libellé	D	C
11		Réserves	X	
121		Report à nouveau créditeur (N-1)	X	
1301		Résultat en instance d'affectation : bénéfice	X	
	101	à capital social		X
	111	Réserves légales		X

	112	Réserves statutaires (contractuelles)		X
	1181	Réserves libres (facultatives)		X
	121	Report à nouveau créditeur (N+1)		X
	129	Report à nouveau débiteur (N-1)		X
	462	Actionnaire X compte courant		X
	465	Actionnaire dividendes à payer		X
		<b>PV de l'AGE</b>		
462		Actionnaire X compte courant	X	
465		Actionnaire X dividendes à payer	X	
	4472	à Impôt sur salaires		X
	4478	Autres impôts et contributions		X
		<b>Retenue Impôt à la source</b>		
462		Actionnaire X compte courant	X	
4650		Actionnaire X dividendes à payer	X	
	52	à Banques		X
		<b>N/Chèque, Paiement dividendes</b>		
4472		Impôt sur salaires	X	
4478		Autres impôts et contributions	X	
	52	à Banques		X
		<b>Note de perception impôt</b>		

### 5.1. Premier cas : Bénéfice

#### Application

La société **ELECTRO LUBENGA SA** a réalisé à la fin de l'exercice 2016, un bénéfice de 14.900.000 FC. La situation des certains comptes indiquent :

- Capital social 1.500 actions de valeur nominale 20.000 FC libéré de  $\frac{3}{4}$  au 31/12/2016 depuis sa création en 2015 ; actionnaire LUBENGA 500 actions, actionnaire ILUNGA 700 actions et actionnaire Joël NZEZA 300 actions ;
- Réserves légales déjà constituées : 5.200.000 FC ;

- Réserves libres existantes : 1.800.000 FC ;
- Report à nouveau débiteur : 4.950.000 FC ;
- Prélèvement sur les réserves libres : 1.300.000 FC ;
- Réserves à constituer sur le solde sont :
  - Réserves statutaires : 2%
  - Réserves libres : 3% ;
- Super dividende 4.882.340 FC ;
- Intérêt sur capital 8% l'an ;
- Associé gérant 5% du solde ;
- Capitalisation de 1.500.000 FC
- Impôt sur rémunération 35% payé le 04/07/2017 et mobilier 20% payé le 10/07/2017 ;
- Le reliquat sera reporté à nouveau.

Travail demandé :

1. Faire les calculs préliminaires ;
2. Présenter le tableau de répartition du résultat ;
3. Calculer les différents impôts ;
4. Journaliser la répartition du résultat.

**Solution :**

### 1. Calculs préliminaires

**a. Capital social** = valeur nominal x nombre d'action = 1.500 x 20.000 FC = 30.000.000 FC.

**b. Capital souscrit non appelé** =  $\frac{1}{4} = \frac{30.000.000 \text{ FC} \times 1}{4} = 7.500.000 \text{ FC}$

**c. Capital souscrit appelé, versé, non amorti** =  $\frac{3}{4} = \frac{30.000.000 \text{ FC} \times 3}{4} = 22.500.000 \text{ FC}$

Actionnaire LUBENGA : 500 actions = 500 X 20.000 FC = 10.000.000 FC

Actionnaire ILUNGA : 700 actions = 700 X 20.000 FC = 14.000.000 FC

Actionnaire Joël NZEZA : 300 actions = 300 X 20.000 FC = 6.000.000 FC

**2. Réserves légales, maximum**  $\frac{1}{5} = \frac{\text{capital} \times 1}{5}$   
 $= \frac{30.000.000 \text{ FC} \times 1}{5} = 6.000.000 \text{ FC}$

Or les réserves déjà constituées sont inférieures (5.200.000 FC)

Réserves légales =  $\frac{\text{Résultat} \times 10}{100} = \frac{14.900.000 \text{ FC} \times 10}{100} = 1.490.000 \text{ FC}$

Réserves légales cumulées au 31/12/2016 : 5.200.000 FC

Réserves légales (maximum) : 6.000.000 FC

Réserves légales à constituer 6.000.000 – 5.200.000 = 800.000 FC

Cependant, les réserves légales calculées étant de 1.490.000 FC, donc on retient 800.000 FC pour atteindre le plafond.

**3. Intérêt sur capital** : on calcule l'intérêt sur le capital libéré et non amorti  $\frac{3}{4}$  du capital.

Capital libéré, non amorti =  $\frac{3}{4} = \frac{30.000.000 \text{ FC} \times 3}{4} = 22.500.000 \text{ FC}$

$$\text{Intérêt sur capital} = \frac{22.500.000 \text{ FC} \times 8}{100} = 1.800.000 \text{ FC}$$

$$\text{Actionnaire LUBENGA} = \text{capital libéré} = \frac{3}{4} \text{ de} = 10.000.000 \text{ FC} = 7.500.000 \text{ FC}$$

$$\text{Intérêt} = \frac{7.500.000 \text{ FC} \times 8}{100} = 600.000 \text{ FC}$$

$$\text{Actionnaire ILUNGA} = \text{capital libéré} = \frac{3}{4} \text{ de} = 14.000.000 \text{ FC} = 10.500.000 \text{ FC}$$

$$\text{Intérêt} = \frac{10.500.000 \text{ FC} \times 8}{100} = 840.000 \text{ FC}$$

$$\text{Actionnaire Joël NZEZA} = \text{capital libéré} = \frac{3}{4} \text{ de} = 6.000.000 \text{ FC} = 4.500.000 \text{ FC}$$

$$\text{Intérêt} = \frac{4.500.000 \text{ FC} \times 8}{100} = 360.000 \text{ FC}$$

$$\text{Intérêt total} = 600.000 \text{ FC} + 840.000 \text{ FC} + 360.000 \text{ FC} = 1.800.000 \text{ FC}$$

$$4. \text{ Superdividendes} = 7.802.340 - (1.420.000 + 1.500.000) =$$

$$= 7.802.340 - 2.920.000 = 4.882.340 \text{ FC}$$

### Répartition du résultat

#### a. Calculs

1. Bénéfice de l'exercice 2016	= 14.900.000 FC
2. Report à nouveau de l'exercice 2015, débiteur	= $\frac{-4.950.000 \text{ FC}}{9.950.000 \text{ FC}}$
3. Réserves légales	= $\frac{-800.000 \text{ FC}}{9.150.000 \text{ FC}}$
4. Report à nouveau de l'exercice 2015, créditeur	= $\frac{9.150.000 \text{ FC}}{9.150.000 \text{ FC}}$
5. Réserves statutaires = 2%	= $\frac{9.150.000 \times 2}{100} = \frac{-183.000 \text{ FC}}{8.967.000 \text{ FC}}$
6 Prélèvement sur réserves	+ 1.300.000 FC
<b>7 Bénéfices distribuables</b>	<b>10.267.000 FC</b>
8. Intérêt sur capital libéré ( $\frac{3}{4}$ )	= $\frac{22.500.000 \times 8}{100} = \frac{-1.800.000 \text{ FC}}{8.467.000 \text{ FC}}$
9. Réserves libres et autres = 3%	= $\frac{8.467.000 \times 3}{100} = \frac{-254.010 \text{ FC}}{8.212.990 \text{ FC}}$
10. Levées et tantièmes = 5%	= $\frac{8.212.990 \times 5}{100} = \frac{-410.650 \text{ FC}}{7.802.340 \text{ FC}}$
11. Capital	= - 1.500.000 FC
12. Superdividendes (voir données)	= - 4.882.340 FC
13. Reliquat .....	1.420.000 FC
14 Report à nouveau n+1.....	- 1.420.000 FC
15. Solde final.....	0 FC

**Total actions** = 1.500 actions de VN de 20.000 FC

Actionnaire LUBENGA = Capital = 500 actions X 20.000 FC = 10.000.000 FC

$$\text{Superdividendes} = \frac{4.882.340 \times 500}{1500} = 1.627.447 \text{ FC}$$

Actionnaire ILUNGA = Capital = 700 actions X 20.000 FC = 14.000.000 FC

$$\text{Superdividendes} = \frac{4.882.340 \times 700}{1500} = 2.278.425 \text{ FC}$$

Actionnaire Joël NZEZA = Capital = 300 actions X 20.000 FC = 6.000.000 FC

$$\text{Superdividendes} = \frac{4.882.340 \times 300}{1500} = 976.468 \text{ FC}$$

$$\text{Total superdividendes} = 1.627.447 \text{ FC} + 2.278.425 \text{ FC} + 976.468 \text{ FC} = 4.882.340 \text{ FC}$$

**b. Tableau d'impôt retenu sur dividendes, levées et tantièmes**

Affectation	Total	Act. LUBENGA	Act. ILUNGA	Act. Joël NZEZA
Levées et tantièmes	410.650	-	410.650	-
Intérêt sur capital (1 <sup>er</sup> dividende)	1.800.000	600.000	840.000	360.000
Superdividendes	4.882.340	1.627.447	2.278.425	976.468
<b>Total Gain Brut (1)</b>	<b>7.092.990</b>	<b>2.227.447</b>	<b>3.529.075</b>	<b>1.336.468</b>
Impôt sur rémunération 35 %	143.728	-	143.728	-
Impôt mobilier 20 %	1.336.468	445.489	623.685	267.294
<b>Total impôts (2)</b>	<b>1.480.196</b>	<b>445.489</b>	<b>767.413</b>	<b>267.294</b>
<b>Total Gain Net (3) = (1) – (2)</b>	<b>5.612.794</b>	<b>1.781.958</b>	<b>2.761.662</b>	<b>1.069.174</b>

**NB :** Le gestionnaire propose la répartition du résultat qu'il soumet à l'approbation de l'Assemblée Générale Ordinaire qui doit se tenir au plus tard 6 mois après la fin de l'exercice comptable. Un procès-verbal renseigne sur les décisions prises sur l'affectation des résultats (réserves libres, levées et tantièmes, report à nouveau et capitalisation, ...).

**c. Tableau de répartition de résultat (Tableau d'affectation du résultat)**

Affectations	Montants	Origines	Montants
1. Réserves légales	800.000	1. Report à nouveau antérieur (perte)	- 4.950.000
2. Réserves statutaires (contractuelle)	183.000	2. Report à nouveau (bénéfice)	-
3. Autres réserves (disponibles)	254.010	3. Résultat net de l'exercice	14.900.000
4. Dividendes	6.682.340	4. Prélèvement sur les réserves	1.300.000
5. Autres affectations (levées, tantièmes, capitalisations et autres)	1.910.650		
6. Report à nouveau	1.420.000		
<b>TOTAL</b>	<b>11.250.000</b>	<b>TOTAL</b>	<b>11.250.000</b>

• **Les dividendes :**

Intérêt sur capital investi (1<sup>er</sup> dividendes) : 1.800.000 FC  
 Superdividendes : + 4.882.340 FC

**TOTAL = 6.682.340 FC**

• **Les autres affectations :**

Levées et tantièmes = 410.650 FC

Capitalisation = + 1.500.000 FC

**TOTAL = 1.910.650 FC**

**3. Journal**

N°	D	C	LIBELLE	D	C
1	131		Résultat net de l'exercice	14.900.000	
	1181		Réserves libres	1.300.000	
		101	à capital social		1.500.000
		111	Réserves légales		800.000
		112	Réserves statutaires (contractuelles)		183.000
		1181	Réserves libres (facultatives)		254.010
		121	Report à nouveau créditeur		1.420.000
		129	Report à nouveau débiteur		4.950.000
		462	Associé ILUNGA S/compte courant		410.650
		4650	Associé LUBENGA dividendes à payer		2.227.447
		4651	Associé ILUNGA dividendes à payer		3.118.425
		4652	Associé Joël NZEZA dividendes à payer		1.336.468
			<b>P.V. N° de l'Assemblée Générale Ordinaire</b>		
			<b>DITO</b>		
2	462		Associé ILUNGA S/compte courant	143.728	
	4650		Associé LUBENGA dividendes à payer	445.489	
	4651		Associé ILUNGA dividendes à payer	623.685	
	4652		Associé Joël NZEZA dividendes à payer	267.294	
			à Impôt sur salaires		143.728
			Autres impôts et contributions		1.336.468
		<b>Retenue Impôt à la source 04/07/2017</b>			
		4472			
		4478	Actionnaire ILUNGA S/compte courant		
	462		Actionnaire LUBENGA dividendes à payer	266.922	

3	4650	52	Actionnaire ILUNGA dividendes à payer	1.781.958	5.612.794
	4651		Actionnaire Joël NZEZA dividendes à payer	2.494.740	
	4652		à Banques <b>N/Chèque, Paiement dividendes</b> <b>10/07/2017</b>	1.069.174	
4	4472	52	Impôt sur salaires	143.728	1.480.196
	4478		Autres impôts et contributions à Banques <b>Note de perception impôt</b>	1.336.468	

**NOTE :**

Les travailleurs bénéficient d'une quote-part des bénéfices réalisés par l'entité.

En cas de participation des travailleurs au bénéfice on utilise le « compte 87 participation des travailleurs » et on passe les écritures :

• **Détermination du quote-part du personnel au bénéfice au 31/12/N**

D	C	LIBELLE	D	C
87	4286	Participation des travailleurs à Autres charges à payer <b>Détermination quote-part du personnel au bénéfice</b>	X	X

• **Au 01/01/N + 1**

D	C	LIBELLE	D	C
4286	87	Autres charges à payer à Participation des travailleurs <b>Pour extourne</b>	X	X

• **Lors de l'adoption des états financiers au 30/06/N + 1**

D	C	LIBELLE	D	C
87	4261	Participation des travailleurs à Personnel, participation aux bénéfices <b>Adoption des états financiers</b>	X	X

**5.2. Deuxième cas : Perte**

Le résultat de l'exercice peut aussi être une perte (charges > produits) qui est enregistré dans le compte 139 « résultat net : perte ». En cas de perte, l'impôt sur bénéfice (compte 441) est déterminé d'une manière forfaitaire (en général 1/1.000 du chiffre d'affaires annuel).

### Traitement comptable

D	C	LIBELLE	D	C
1309		Résultat en instance d'affectation	X	
	139	Résultat net : perte		X

Lorsque l'exercice se solde par une perte, plusieurs possibilités peuvent être envisagées :

- Le report à l'exercice N+1 : (129 à 1309) ;
- Réduction du capital en concurrence de la perte (101 à 1309) ;
- Répartition de la perte aux associés (46 à 1309) ;
- Compensation de la perte par les primes liées au capital social (105 à 1309).

### La perte passe dans le compte 129

#### Exercices d'application

L'entreprise MAKENGO MBESA présente les données suivantes à la fin de l'exercice comptable :

- 135 Résultat d'exploitation SD : 1.600.000 FC
- 136 Résultat financier SC : 150.000 FC
- 84 Produits hors activités ordinaires SC : 80.000 FC
- 81 Val. Comptables des cessions d'immobilisation : SD 82.000 FC
- 89 Impôts sur le résultat : 20.000 FC
- 121 Report à nouveau créditeur : 50.000 FC.

L'assemblée générale ordinaire décide de procéder au report de la perte de l'exercice.

Travail demandé : déterminer le résultat et journaliser.

### Résolution

#### Détermination du résultat net

Le compte 13 = 137 RAO + 138 RHAO – 89.

RAO = 135 + 136 = 150.000 - 1.600.000 = - 1.450.000 FC.

RHAO = 80.000 - 82.000 = - 2.000 FC.

Participation de travailleurs : 20.000 FC

Résultat net = - 1.450.000 – 2.000 – 20.000 = - 1.472.000 FC (perte)

Le montant affectable = -1.472.000 + 50.000 = 1.422.000 FC

### Journal

1309	139	Résultat en instance d'affectation Résultat net : perte	1.472.000	1.472.000
129	1309	Report à nouveau débiteur à Résultat en instance d'affectation : perte	1.472.000	1.472.000

### 5.3. Troisième cas : Résultat nul

Cas rare dans la pratique.

## THEME V : EMPRUNTS OBLIGATAIRES

### Activité 1 : Emission, libération et remboursement

#### 0. DEFINITION DES CONCEPTS DE BASE

- **Emprunts obligataires** : dettes représentées par les obligations.
- **Obligations** : titres négociables qui dans une même émission, confèrent les mêmes droits de créance pour une même valeur nominale (Article 779 Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et au GIE (AUSCGIE)).
- **Valeur nominale** : C'est la quote-part de l'emprunt servant de référence pour le calcul des intérêts. Elle est fixée librement par la société émettrice. Elle est parfois appelée « pair » de l'obligation.
- **Prime remboursement** : différence entre la valeur d'émission de l'obligation et sa valeur de remboursement lorsque la valeur d'émission est inférieure à sa valeur nominale.
- **Prix d'émission** : prix auquel sont souscrites les valeurs mobilières (obligations) émises par une société.
- **Prix de remboursement** : montant remboursé par l'émetteur au souscripteur
- **Amortissement d'emprunt** : remboursement d'une fraction ou de la totalité d'une somme empruntée ; est souvent qualifié d'amortissement financier, par distinction d'avec l'amortissement comptable.

#### 1. EMISSION ET FORMES DES OBLIGATIONS

L'Acte uniforme n'interdisant, de manière expresse, que l'émission d'obligations à lot et restant muet sur toute autre modalité, il en résulte que :

- l'obligation peut être émise à la valeur nominale ; elle est dite dans ce cas, « émission au pair »
- une obligation peut également être émise en dessous ou au-dessus du pair.

#### 2. CARACTERISTIQUES DES OBLIGATIONS

Les obligations sont caractérisées par le (la) :

- **Valeur nominale** : elle est fixée librement par la société émettrice. Elle est parfois appelée « pair » de l'obligation.
- **Prix d'émission**  
Il peut être :
  - égal à la valeur nominale (emprunt au pair) ;
  - inférieur à la valeur nominale (emprunt au-dessous du pair) ;
  - supérieur à la valeur nominale (emprunt au-dessus du pair).
- **Prix de remboursement** : Il peut être :
  - au minimum, égal à la valeur nominale (remboursement au pair) ;
  - supérieur à la valeur nominale.
- **Prime d'émission** : Elle représente la différence entre la valeur nominale et le prix d'émission de l'obligation.
- **Prime de remboursement** : son montant est égal à la différence entre le prix de remboursement et la valeur nominale. Sur le plan comptable, la prime de remboursement correspond généralement à la différence entre le prix de remboursement et le prix d'émission.

### 3. TYPOLOGIE DES EMPRUNTS OBLIGATAIRES

Les catégories d'emprunts obligataires les plus courantes sont les suivantes :

- **L'emprunt obligataire sans prime** : l'obligation est émise et remboursée pour sa valeur nominale ;
- **L'emprunt obligataire avec prime** : l'obligation est remboursée à un prix supérieur au prix d'émission. La différence constitue une prime d'émission, une prime de remboursement ou une double prime ;
- **L'emprunt obligataire convertible en actions ou obligations** : l'obligation peut, au terme d'un délai ou à une date déterminée, être transformée en action ou en une autre obligation ;
- **L'emprunt obligataire échangeable** : l'obligation peut être échangée contre des actions à tout moment ;
- **L'emprunt obligataire à « coupon zéro »** : l'obligation n'a pas de coupon annuel. Elle bénéficie en contrepartie d'une très forte prime d'émission ;

### 4. CONDITIONS DE REMBOURSEMENT

Les conditions de remboursement regroupent les trois modalités d'amortissement et le service de l'emprunt obligataire.

#### 4.1. Modalités d'amortissement

Les modalités d'amortissement (ou loi d'amortissement) constituent les conditions de remboursement des obligations. Une obligation amortie (dite « morte ») entraîne l'extinction de la dette. Les obligations restantes constituent les obligations « vivantes ».

Le remboursement de l'emprunt obligataire peut s'effectuer :

- **la méthode de l'amortissement constant** : chaque année un même nombre d'obligations est remboursé. Le montant des intérêts diminue à chaque échéance ; les annuités sont décroissantes ;
- **la méthode d'amortissement in fine** : remboursement unique à l'échéance de l'emprunt, chaque année, seul le paiement du coupon est assuré. L'emprunt est remboursé en totalité au

terme de la durée du contrat/ les échéances ne comportent alors que les intérêts calculés sur le montant total de l'emprunt. La dernière annuité de l'emprunt est composée du dernier intérêt et du remboursement en bloc du principal ;

- **la méthode de l'annuité constante** : chaque année une même somme est consacrée au service global de l'emprunt (coupons + remboursement) ; le nombre d'obligations remboursé s'accroît à chaque échéance.

**Note** : dans ce module seules les deux premières méthodes seront développées.

#### 4.2. Tableau d'amortissement

Il met en évidence le service de l'emprunt obligataire (montant de l'annuité nécessaire afin de payer les intérêts et de rembourser une fraction de l'emprunt).

### 5. COMPTABILISATION DE L'EMISSION D'UN EMPRUNT OBLIGATAIRE

#### 5.1. Emission de l'emprunt obligataire

L'émission d'un emprunt obligataire se déroule en trois phases :

- L'ouverture de la souscription ;
- La souscription de l'emprunt ;
- Le versement des fonds.

##### 2.1.1. Ouverture de la souscription

L'entité crée le compte d'attente **47131 Obligataires - obligations à placer** en le débitant pour le montant des obligations à placer par le crédit du compte **1611 Emprunts obligataires ordinaires** pour le prix d'émission de l'emprunt. **A ce sujet, le schéma de comptabilisation est le suivant :**

D	C	LIBELLE	D	C
47131		Obligataires - obligations à placer	X	
	1611	à Emprunts obligataires ordinaires		X

##### 2.1.2. Souscription de l'emprunt

L'entité constate l'engagement des obligataires, au fur et à mesure, au débit du compte **47132 Obligataires, comptes de souscription** pour le prix d'émission de l'emprunt par le crédit du compte **47131 Obligataires - obligations à placer** pour le montant des obligations souscrites. A ce sujet, le schéma de comptabilisation est le suivant :

D	C	LIBELLE	D	C
47132		Obligataires, comptes de souscription	X	

	47131	à Obligataires - obligations à placer		X
--	-------	---------------------------------------	--	---

### 2.1.3. Versement des fonds

L'entité débite le compte **521 Banques** lors de la libération des fonds et des frais éventuellement le compte **6316 Frais d'émission d'emprunts** du montant des frais d'émission par le crédit du compte **47132 Obligataires, comptes de souscription** du montant des apports effectués par les obligataires. A ce sujet, le schéma de comptabilisation est le suivant :

D	C	LIBELLE	D	C
521		Banques	X	
6316		Frais d'émission d'emprunts	X	
	47132	à Obligataires, comptes de souscription		X
		<b>Versement</b>		

## 2.2. Traitement des charges liées à un emprunt obligataire

Lors de l'émission d'un emprunt obligataire, l'entité supporte en dehors des coupons d'intérêt deux autres catégories de charges :

- la prime de remboursement des obligations ;
- les frais d'émission des emprunts.

### 2.2.1. Prime de remboursement des obligations

Lors de l'émission de l'emprunt obligataire, la dette constatée représente le prix d'émission de l'obligation. La prime de remboursement des obligations représentant la différence entre le prix de remboursement et le prix d'émission et est étalée sur la durée de l'emprunt, au prorata des intérêts courus. Les primes de remboursement sont enregistrées à l'échéance au débit du compte **6714 Primes de remboursement des obligations** par le crédit du compte **1661 Intérêts courus sur emprunts obligataires**. Toutefois, les primes afférentes à la fraction d'emprunts remboursée ne peuvent en aucun cas être maintenues au bilan. **A ce sujet, le schéma de comptabilisation est le suivant :**

D	C	LIBELLE	D	C
6714		Primes de remboursement des obligations (Quotité annuelle)	X	
	1661	intérêts courus sur emprunts obligataires		X

### 2.2.2. Traitement des frais d'émission des emprunts

L'ensemble des frais liés à l'émission d'un emprunt (publicité, impression des titres, commissions bancaires...) constituent des « Frais d'émission des obligations ». Ils sont comptabilisés en charge de l'exercice dans lequel les frais sont engagés au débit du compte **6316 Frais d'émission d'emprunts** par le crédit du compte de trésorerie, ils ne sont donc pas à étaler sur la durée de l'emprunt.

A ce sujet, le schéma de comptabilisation est le suivant :

D	C	LIBELLES	D	C
6316		Frais d'émission d'emprunts à Comptes de trésorerie concernés.	X	

### 2.3. Comptabilisation du service de l'emprunt

Le service de l'emprunt obligataire comprend le paiement des intérêts («coupons») et le remboursement des obligations échues.

Lors du paiement des intérêts et des obligations à rembourser, les comptes **1611 Emprunts obligataires ordinaires** et **6711 Intérêt des emprunts obligataires** sont débités par le crédit du compte de **trésorerie 521 Banques**.

A ce sujet, le schéma de comptabilisation est le suivant :

D	C	LIBELLE	D	C
1611		Emprunts obligataires ordinaires	X	
6711		Intérêt des emprunts obligataires	X	
6714		Prime de remboursement des obligations	X	

A la clôture de l'exercice les intérêts courus sont débités dans le compte **6711 Intérêt des emprunts obligataires** par le crédit du compte **1661 Intérêts courus sur emprunts obligataires**. Cette écriture est contrepassée à l'ouverture de l'exercice suivant. A ce sujet, le schéma de comptabilisation est le suivant :

D	C	LIBELLE	D	C
6711		Intérêt des emprunts obligataires	X	
	1661	à Intérêts courus sur emprunts obligataires		X

## 3. APPLICATIONS

### 6.1. Cas de l'amortissement constant

Le 1<sup>er</sup> Janvier 2017, société Anonyme EDEN a émis un emprunt obligataire aux conditions suivantes :

- Nombre d'obligations émises : 10.000
- Valeur nominale : 5.000 FC
- Prix d'émission : 4.900 FC
- Prix de remboursement : 5.100 FC
- Taux d'intérêt : 10%
- Modalité de remboursement : amortissements constants sur 4 ans
- Frais d'émission : 750.000 FC
- Date des échéances : 31 décembre 2017, 2018, 2019 et 2020.

## Solution

### 1. Ouverture de la souscription

D	C	LIBELLE	D	C
47131		Obligataires - obligations à placer 10 000 X 4 900	49.000.000	
	1611	à Emprunts obligataires ordinaires		49.000.000
		<b>Ouverture de la souscription</b>		

### 2. Souscription de l'emprunt

D	C	LIBELLE	D	C
47132		Obligataires, comptes de souscription	49.000.000	
	47131	à Obligataires - obligations à placer		49.000.000
		<b>Souscription de l'emprunt</b>		

### 3. Versement des fonds

D	C	LIBELLE	D	C
521		Banques	49.000.000	
	47132	à Obligataires, comptes de souscription		49.000.000
		<b>Versement des fonds</b>		

**N.B.**

Il est possible de regrouper les écritures d'émission et de libération (versement des fonds) lorsque, par exemple, une ou plusieurs banques (ou un fonds d'investissement) souscrivent à l'ensemble des obligations à placer de manière ferme. Dans ce cas, l'écriture unique devient :

D	C	LIBELLE	D	C
521	1611	Banques à Emprunts obligataires ordinaires <b>Versement des fonds</b>	49.000.000	49.000.000

**4. Constatation des frais d'émission**

D	C	LIBELLE	D	C
6316	521	Frais d'émission d'emprunts à Banques <b>Frais d'émission</b>	750.000	750.000

**5. A la clôture de l'exercice N**

- **Tableau de remboursement de l'emprunt**

Coupon d'intérêt :  $5.000 \times 10\% = 500 \text{ FC}$

Exercices	Nombre d'obligations vivantes	Charges d'intérêt	Amortissement		Annuités versées
			Nombre d'obligations	Valeur	
2017	10.000	5.000.000	2.500	12.750.000	17.750.000
2018	7.500	3.750.000	2.500	12.750.000	16.500.000
2019	5.000	2.500.000	2.500	12.750.000	15.250.000
2020	2.500	1.250.000	2.500	12.750.000	14.000.000

Total	12.500.000	10.000	51.000.000	63.500.000
-------	------------	--------	------------	------------

$$12.750.000 = 2.500 \times 5.100$$

$$\text{Annuité} = 5.000.000 + 12.750.000 ; 16.500.000 = 5.000.000 + 3.750.000 ; 15.250.000 = 2.500.000 + 12.750.000$$

**Commentaires :**

- (1) Charges d'intérêt = Nombre d'obligations vivantes x coupon d'intérêt ;
- (2) Nombre d'obligations = Nombre d'obligations émises sur le nombre d'année ;
- (3) Valeur (Amortissement) = Nombre d'obligations x Prix de remboursement ;
- (4) Annuités versées = Charges d'intérêt + Valeur (Amortissement)

• **Tableau de paiement des primes de remboursement**

Prime de remboursement des obligations à payer :  $10.000 \times (5.100 - 4.900) = 2.000.000$ .

Les primes de remboursement non échues doivent être inscrites dans les engagements hors bilan.

Exercices	Primes de remboursements à payer
2017	$(5.100 - 4.900) \times 2.500 = 500.000$
2018	$(5.100 - 4.900) \times 2.500 = 500.000$
2019	$(5.100 - 4.900) \times 2.500 = 500.000$
2020	$(5.100 - 4.900) \times 2.500 = 500.000$
<b>Total</b>	<b>2.000.000</b>

• **Règlement des annuités**

**Commentaires :**

- 1611 : débité de la valeur (amortissement) – prime de remboursement ;
- 6711 : débité de la charge d'intérêt ;
- 6714 : débité de la prime de remboursement.
- 521 : crédité de l'annuité versée.

• **Règlement de la première annuité : au 31 /12/2017**

D	C	LIBELLE	D	C
1611		Emprunts obligataires ordinaires	12.250.000	
6711		Intérêt des emprunts obligataires	5.000.000	
6714		Prime de remboursement	500.000	
		à Recevoir		

**6.2. Cas de remboursement in fine**

L'entité EKWATSHU a émis un emprunt obligataire le 01/01/2017 pour un montant de 5.000.000 FC (5.000 obligations de valeur nominale de 10.000 FC au prix d'émission de 9.500 FC) remboursable in fine le 31/12/2021 à 10.500 FC par obligation. Les intérêts, payables à terme échu le 31 Décembre de chaque année, sont calculés au taux annuel de 6%.

- **Tableau de remboursement de l'emprunt**

Coupon d'intérêt :  $10.000 \times 6\% = 600$

Exercices	Nombre d'obligations vivantes	Charges d'intérêt	Amortissement		Annuités versées
			Nombre d'obligations	Valeur	
31/12/2017	5.000	3.000.000	-	-	3.000.000
31/12/2018	5.000	3.000.000	-	-	3.000.000
31/12/2019	5.000	3.000.000	-	-	3.000.000
31/12/2020	5.000	3.000.000	-	-	3.000.000
31/12/2021	5.000	3.000.000	5.000	52.500.000	55.500.000
		15.000.000	-	52.500.000	67.500.000

$52.500.000 = 5.000 \text{ obligations} \times 10.500 \text{ FC}$

$3.000.000 = 600 \text{ FC de coupon} \times 5.000 \text{ obligations}$

### Commentaires

- (1) : Charges d'intérêt = Nombre d'obligations vivantes x coupon d'intérêt ;
- (2) : Nombre d'obligations = Nombre d'obligations émises en totalité ;  
: Valeur (Amortissement) = Nombre d'obligations total x Prix de remboursement ;
- (3) : Annuités versées = Charges d'intérêt + Valeur (Amortissement).

- **Tableau de rattachement des primes de remboursement**

Prime de remboursement des obligations :  $5.000 \times (10.500 - 9.500) = 5.000.000$

Exercices	Primes de remboursements à payer
2017	$5.000.000 \times 3.000.000 / 15.000.000 = 1.000.000$
2018	$5.000.000 \times 3.000.000 / 15.000.000 = 1.000.000$
2019	$5.000.000 \times 3.000.000 / 15.000.000 = 1.000.000$
2020	$5.000.000 \times 3.000.000 / 15.000.000 = 1.000.000$
2021	$5.000.000 \times 3.000.000 / 15.000.000 = 1.000.000$
	<b>Total : 5.000.000</b>

**a. Comptabilisation à l'exercice 2017**

- Ouverture de la souscription

D	C	LIBELLE	D	C
47131		Obligataires - obligations à placer	47.500.000	
	1611	à Emprunts obligataires ordinaires 5.000 obligations x 9.500 = 47.500.000 <b>Ouverture de la souscription</b>		47.500.000

- **Souscription de l'emprunt**

D	C	LIBELLE	D	C
47132		Obligataires, comptes de souscription	47.500.000	
	47131	à Obligataires - obligations à placer <b>Souscription de l'emprunt</b>		47.500.000

- *Versement des fonds*

D	C	LIBELLE	D	C
521	47132	Banques à Obligataires, comptes de souscription <b>Versement des fonds</b>	47.500.000	47.500.000

- *Règlement de la première annuité au 31/12/2017*

D	C	LIBELLE	D	C
6711	521	Intérêt des emprunts obligataires à Banques. <b>Paielement de la première annuité</b>	3.000.000	3.000.000

- *Rattachement de la prime de remboursement*

D	C	LIBELLE	D	C
6714	1661	Prime de remboursement à Intérêts courus sur emprunts obligataires <b>Rattachement de la prime de remboursement</b>	1.000.000	1.000.000

- *Contrepassation de l'écriture du rattachement de la prime de remboursement*

D	C	LIBELLES	D	C
1661	6714	Intérêts courus sur emprunts obligataires à Prime de remboursement <b>Contrepassation de l'écriture du rattachement de la prime de remboursement</b>	1.000.000	1.000.000

## **Activité 2 : Contrat de location : crédit-bail**

### ***0. TRAITEMENT COMPTABLE***

La comptabilisation de crédit – bail a pour fondement le principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence ou principe de prééminence de la substance sur la forme qui stipule que : « les opérations et événements comptabilisés doivent l'être conformément à leur nature, leur réalité, leur « substance » économique et financière et non seulement leur appellation, leur « forme » juridique. Le crédit-bail a une apparence, une forme de location, mais une réalité économique et financière beaucoup plus proche de l'appropriation.

A la fin du contrat, deux options sont possibles, à savoir :

- levée de l'option finale d'achat ;
- non-levée de l'option finale d'achat.

#### **2.1. Levée de l'option finale d'achat**

Dans ce cas, la fiction juridique d'appropriation cesse et le bien devient la propriété effective de l'entité.

#### **2.2. Non-levée de l'option finale d'achat**

Ce cas, en pratique beaucoup plus rare que le précédent, entraîne les **conséquences comptables** suivantes :

##### **a. Constatation de la "cession" du bien à la société de crédit-bail**

En effet, ce bien entré à l'actif, comme un bien en propriété doit donc "sortir" du bilan à la date de levée de l'option. A cette date, il figure au bilan pour une valeur comptable nette.

##### **b. Annulation de la "dette" d'emprunt équivalent**

A cette date, le prix de rachat P représente la dernière "annuité" de l'emprunt équivalent, échéant ce jour. Ce prix P est donc le "capital restant dû" de l'emprunt. La valeur comptable nette X et le prix de rachat P sont d'un montant différent, et, le plus souvent,  $X > P$  (ce qui explique que, habituellement, l'option est levée).

##### **c. Constatation d'un résultat de cession**

En renonçant à verser le prix P pour acquérir le bien, de valeur comptable X supérieure (en général), l'entreprise subit une perte égale à  $X - P$ . Cette perte doit être constatée dans le résultat "hors activités

ordinaires", ou dans le résultat d'exploitation si ces cessions ont un caractère répétitif (exemple : loueurs de voitures, transporteurs).

Pour mieux traiter un cas de crédit-bail, la démarche à suivre est la suivante :

- la détermination du taux d'intérêt ;
- la construction du tableau d'amortissement ;
- la comptabilisation.

### 2.3. Traitement comptable chez le preneur

- **Constatation de l'entrée de l'immobilisation**

D	C	LIBELLE	D	C
Cl 2	17	Comptes de la classe 2 concernés à Dettes de location acquisition	X	X

- **Constatation et règlement de la redevance**

D	C	LIBELLE	D	C
623		Redevances de location acquisition	X	
445	401	Etat, TVA récupérable fournisseurs	X	X
401	52	Fournisseurs à banques	X	X

- **Retraitement de la redevance**

D	C	LIBELLE	D	C
17		Dettes de location acquisition	X	
672		Intérêts dans loyers de location acquisition	X	

	623	Redevances de location acquisition		X
--	-----	------------------------------------	--	---

- **Constatation de l'amortissement**

D	C	LIBELLE	D	C
68		Dotation aux amortissements	X	
	28	à amortissement		X

**REMARQUE :**

Après le paiement de la dernière redevance, deux cas sont possibles, à savoir :

- Cas de levée d'option, c'est-à-dire l'acquisition ;
- Cas de non levée d'option, c'est-à-dire la restitution de l'immobilisation à son propriétaire.

**1<sup>er</sup> cas : Levée d'option (acquisition par le preneur)**

En cas de la levée d'option, la saisie comptable est la suivante :

D	C	LIBELLE	D	C
17		Dettes de location acquisition	X (prix d'achat)	
445		Etat, TVA récupérable		X
	52	banque		

**2<sup>ème</sup> cas : Cas de non-levée d'option (restitution de l'immobilisation par le preneur à son propriétaire)**

En cas de non-levée d'option, le schéma de comptabilisation est la suivante :

- **Constatation de la sortie du matériel**

D	C	LIBELLE	D	C
654		Valeur comptable de cession courante d'immob.	VNC	
284		amortissements du matériel	Tot. amort.	
	24	à matériel		val. d'entrée
		<b>Constatation de sortie d'immob. cession courante</b>		

81		Valeur comptable de cession d'immob.	X	
284	24	amortissements du matériel à matériel	X	X
		<b>Constatation de sortie d'immob. cession non courante</b>		

- **Extinction de la dette de crédit-bail**

D	C	LIBELLE	D	C
17	754	Dettes de location acquisition Produits de cession courante d'immobilisation	X	X
17	82	Dettes de location acquisition Produits de cession d'immobilisation	X (prix d'achat)	X

## 2.4. Cas pratique

L'entreprise BOLS a procédé à la signature d'un contrat de crédit-bail portant sur un matériel dont la valeur hors taxes s'élève à 68.861.424 CDF. La durée de vie dudit matériel est de 8 ans. La redevance annuelle est de 20.000.000 CDF, payable à la fin de chaque année se rapportant au contrat. La durée du contrat est de 4 ans. A la fin de la durée du contrat le matériel peut être acquis à 8.000.000 CDF en cas de la levée de l'option.

Le taux d'intérêt est de 10%.

TD. Comptabiliser Chez BOLS

### Solution

#### Tableau d'amortissement

N°	CAP. DEB. PER.	TAUX	INTERET	PRINCIPAL	ANNUITE	CAP. FIN PER.
1	68.861.424,00	0,10	6.886.142,40	13.113.857,60	20.000.000,00	55.747.566,40
2	55.747.566,40	0,10	5.574.756,64	14.425.243,36	20.000.000,00	41.322.323,04
3	41.322.323,04	0,10	4.132.232,30	15.867.767,70	20.000.000,00	25.454.555,34
4	25.454.555,34	0,10	2.545.455,53	25.454.555,34	28.000.010,87	0
			19.138.586,88	68.861.424,00	88.000.010,87	

INTERET :

68.861.424,00 x 10% =	6.886.142,40
-----------------------	--------------

55.747.566,40 x 10% =	5.574.756,64
41.322.323,04 x 10% =	4.132.232,30
25.454.555,34 x 10% =	2.545.455,53

**CAPITAL FIN PERIODE**

68.861.424,00	- 13.113.857,60	55.747.566,40
55.747.566,40	- 14.425.243,36	41.322.323,04
41.322.323,04	- 15.867.767,70	25.454.555,34
25.454.555,34	- 25.454.555,34	

**PRINCIPAL**

REDEVANCES : 20.000.000,00	-6.886.142,40	13.113.857,60
20.000.000,00	- 5.574.756,64	14.425.243,36
20.000.000,00	- 4.132.232,30	15.867.767,70
28.000.010,87	- 2.545.455,53	25.45.555,34

**COMPTABILISATION**

**Entrée de l'immobilisation**

D	C	LIBELLE	D	C
24	17	Matériel à Dettes de location acquisition	68.861.424	68.861.424

**COMPTABILISATION AU 31/12/N**

**Paiement de la redevance**

D	C	LIBELLE	D	C
623		Redevances de location acquisition	20.000.000	
445		Etat, TVA récupérable	3.200.000	
	401	à Fournisseurs		23.200.000
401	52	Fournisseurs	23.200.000	
		Banques		23.200.000

**Retraitement de la redevance**

D	C	LIBELLE	D	C
---	---	---------	---	---

17		Dettes de location acquisition	13.113.857,60	
672		Intérêts dans loyers de location acquisition	6.886.142,40	
	623	Redevances de location acquisition		20.000.000,00

### Constatation de l'amortissement

D	C	LIBELLE	D	C
68		Dotation aux amortissements	8.607.678	
	28	à amortissement		8.607.678

## THEME VI : OPERATIONS COMPTABLES ENTRE ASSOCIES ET SOCIETE

### Activité unique : Fonctionnement des comptes courants et des comptes de rémunération des associés

#### 0. DEFINITION DES CONCEPTS DE BASE

- **Compte courant** : c'est un compte ouvert au nom de l'associé pour enregistrer les flux réciproques issus des opérations entre les deux parties durant l'existence.
- **Compte courant de l'associé administrateur** : c'est un compte ouvert au nom de l'associé qui exerce une fonction de gestion au sein de l'entreprise (associé gérant).

#### 1. TRAITEMENT COMPTABLE

D	462 compte courant de l'associé X	C
- Retrait des fonds		- Avances à la société
- Pertes à sa charge		- Parts dans le bénéfice
- Prélèvements mensuels		- Produits à sa faveur
- Avances sur bénéficiaires		- Intérêts créditeurs
- Intérêts débiteurs		- Rémunérations

N.B le compte 462 compte courant est utilisé tant pour les deux cas évoqués ci-dessous.

#### 2. APPLICATIONS

### Application 1

La société Bella SCS a effectué avec ses associés les opérations suivantes :

Les 1<sup>er</sup> janvier 2015, avances consentis sur bénéfice par l'associé KOLI à la société 500.000 FC ;

Le 3 janvier 2015, la société avance à l'associé LANDU une somme de 150.000 FC ;

Le 31 juillet 2016, l'associé Koli perçoit les intérêts créditeurs dont le montant est de 150.000 FC.

**Travail demandé :** comptabiliser toutes les opérations effectuées par SCS Bella avec l'Associé Koli et l'associé LANDU

### Comptabilisation

DEBIT	CREDIT	LIBELLE	D	C
462		Comptes courants Associé KOLI	500.000	
	52	Banque		500.000
		<b>Avances à Koli</b>		
462		Comptes courants Associé KOLI	150.000	
	52	Banque		150.000
		<b>Avances à Koli</b>		

### Application 2

L'associé gérant LWESO prélève sur son compte courant, une somme de 2.000 FC au 01/03/2016

A la fin du mois il prend le solde de ce qui lui revient.

Sa fiche de paie se présente comme suit :

Grains : Rémunération Base	1.500 FC
6616 u suppl. Familial	500
6638 Transport	1.000
6634 Indemnité logement	2.000
6612 Prime	1.500 /6.500
Retenus 431 INSS	500
4211 Cantine	800
4472 IPR	200 / <u>1.500</u>
<b>Net à payer</b>	<b>5.000</b>

Travail demandé : comptabiliser les opérations relatives au compte courant de l'associé gérant LWESO

**Solution :**

**b. Journal**

D	C	LIBELLE	D	C
4621	57	C/c Ass. Gér. LWESO à Caisse Sortie caisse / Prélèvement sur rémunération	2.000	2.000
6611		Rémunération de base	1.500	
6612		Primes	1.500	
6616		Supplément familial	500	
6638		Indemnités de transport	1.000	
6631		Indemnités de logement	2.000	
	4211	à Avances cantine		800
	4472	Etat IPR		200
	431	INSS		500
	4621	CC Ass. Gérant LWESO (Net à payer)		5.000
4621	57	CC Ass. Gérant LWESO A Caisse Sortie caisse pce n°	3.000	3.000