

Comptabilité des sociétés

Cours assuré par :

M.ALAOUI AZZEDDINE
Professeur en Finance et Banque

INTRODUCTION

Aux termes de **l'article 982** du dahir formant code des obligations et des contrats :

« la société est un **contrat** par lequel deux ou plusieurs personnes mettent en commun **leurs biens** ou leur **travail** ou tous les **deux à la fois** en vue de partager les **bénéfices** qui pourront en résulter ».

Il en résulte que:

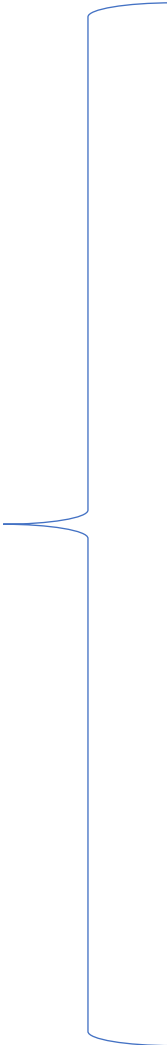
Le contrat de société donne naissance à une **personne juridique** (personne morale), c'est-à-dire qui a l'aptitude à être **sujet de droits et d'obligations**.

La **société commerciale** est une société ayant pour objet habituel **l'exercice d'actes de commerce** : exp: **achats de matières premières ou de marchandises pour la revente**, affaires d'importation ou d'exportation, sociétés **financières** et **bancaires**, sociétés de transport **touristiques**, hôtelières....etc

Les effets de l'attribution de la personnalité juridique:

Au Maroc, **l'immatriculation au registre de commerce** confère à la société la jouissance de la **personne morale**. Cette immatriculation marque donc la **naissance de la vie juridique** de la société. L'attribution de la personne morale, par le législateur, aux sociétés leur a permis de disposer :

L'attribution de la **personne morale**, par le législateur, aux sociétés leur a permis de disposer :

- 
- d'un nom commercial ou raison sociale,
 - d'une nationalité,
 - d'un domicile,
 - d'un patrimoine,
 - d'une vie juridique propre...etc.

Chapitre Premier: Etude des sociétés commerciales

Les textes relatifs aux sociétés commerciales :

- 1/ Dahir du 30 Août 1996 portant promulgation de la loi N° 1795 relative aux **sociétés anonymes**.
- 2/ Dahir du 13 Février 1997 portant promulgation de la loi N° 596 sur la **société en nom collectif**, la **société en commandité simple** et par **action**, la **SARL** et la **société de participation**.
- 3/ DOC du 12 Août 1913 tel qu'il a été modifié et complété par le **traité du contrat des sociétés**.

Chapitre Premier: Le contrat de société

Section Première: Les éléments de contrat de société

L'article 982 du DOC précise que la **société** est un **contrat** par lequel 2 ou plusieurs personnes mettent en commun **leurs biens** et/ou **leurs travaux** en vu de partager **le bénéfice** qui pourrait en résulter.

Paragraphe 1^{er}: Les associés

L'**associé** est une personne qui a fait un **apport** à la société et qui a la **volonté** de s'associer.

Les associés doivent avoir **la capacité** de contracter et l'aptitude à **être titulaire de droit** et à les exercer.

Les associés, d'après le DOC, doivent être, au moins, au nombre de 2.

Paragraphe 2^{ème}: Les apports

- Chaque associé doit faire **un apport**. Selon l'article **992 du DOC**. L'ensemble des **apports** constitue le fond commun des associés ou le **capital social**.
- **L'art 988** prévoit que **l'apport** peut être, en **numéraire**, soit un **objet mobilier, immobilier**, en droit **incorporel** ou en industrie d'un associé ou de tous.

Les apports

L'apport en **numéraire** →

c'est l'apport en argent.

L'apport en **nature** →

c'est l'apport de tout bien, mobilier ou immobilier, ou incorporel.

L'apport en **industrie** →

c'est l'apport en savoir faire technique et/ou professionnel.

Paragraphe 3^{ème}: Les éléments intentionnels

Ils sont constitués par :

- **L'objet social**

c'est le **genre d'activité** que la société compte exercer pour réaliser des bénéfices. Il est décrit dans les statuts.

- **La cause**

C'est **la raison** pour laquelle la société a été constituée c'est à dire **le motif** pour lequel les personnes se sont associés.

- **La participation aux bénéfices**

Selon l'art 1033, la part de chaque associé dans les **bénéfices** et les **pertes** est en proportion de sa mise.

Le DOC n'en a pas fait mention, mais c'est une **condition sine qua non** pour qu'il y est un contrat de société. C'est la volonté des associés de collaborer sur un **pied d'égalité** à l'œuvre commune.

Il permet de distinguer ce contrat de société des autres contrats, comme celui du contrat de travail, par exemple. **L'affectio societatis est un terme juridique latin qui** revêt une double signification:

D'une part,

il faut entendre par là , l' **intention des associés de travailler en commun** , c'est-à-dire une volonté de la part de l'associé de participer à **la vie sociale** d'une façon active et intéressée.

Autrement dit, l'associé ne doit pas se contenter de faire des apports et d'attendre qu'on lui envoie les **comptes sociaux** ;

Ce serait une **attitude passive** de sa part. Il doit, au contraire, chercher à faire des **bénéfices** en **participant à la vie sociale**.

D'autre part,

la participation de l'associé doit également s'exercer sur un **pied d'égalité** ;

Tout **lien de subordination** est exclu, car le contrat ne serait plus alors un contrat de société et les contractants ne seraient plus des associés.

Section Deuxième: Les conditions de validité du contrat de société

Les conditions en droit sont presque toujours de **deux sortes** :

- Condition de **forme**
- Condition de **fond**

Paragraphe 1^{er} : Les Condition de forme

L'art 985 du DOC prévoit que la société est parfaite par le **consentement des parties** sur la constitution de la société et sur les autres clauses du contrat, sauf dans les cas où la loi exige une forme spéciale.

Lorsqu'une société se crée, elle doit adopter des **statuts** qui régissent les **rapports** entre les associés. Ces statuts peuvent être authentique ou sous seing privé.

Les **sociétés commerciales** doivent être **immatriculées au registre du commerce** et doivent également respecter les **formalités de publicité**, dans les journaux d'annonces légales et aux Bulletins Officiels.

Paragraphe 2^{ème}: Les conditions de fond

- Le **consentement réciproque** exempté de vice, (erreur, dol, violence)
- La **capacité juridique**, la société ne peut être contracter par le père et son fils soumis à la
puissance paternelle
- La cause doit être **licite**.

Paragraphe 3^{ème} : La dissolution de la société --

La **dissolution** de la société entraîne **sa liquidation**.

La **liquidation** est l'ensemble des opérations qui, après la dissolution de la société, ont pour objet la **vente des éléments actifs** et le **payement des créanciers sociaux**, en vu de partager entre les associés l'actif net éventuel.

Elle peut avoir lieu par:

- **Expiration** du **terme** fixé par sa durée ;
- La **réalisation** de son **objet**;
- L'**extinction** de la **chose** commune ;
- Le **décès** de l'un des associés;
- La déclaration de **faillite** ou la **liquidation judiciaire** de l'un des associés;
- La **volonté commune** des associés;
- La **renonciation** d'un ou plusieurs associés;
- Par **autorité de justice** dans les cas légaux ;

Chapitre 2^{ème}: Classification des sociétés

Le droit des sociétés opère un certain **nombre de classifications** :

- **Sociétés civiles;**
- **Sociétés commerciales;**

Section 1^{ère}:

La différence entre société civile et société commerciale est une distinction qui s'effectue entre le **commerçant** et le **non commerçant**:

Sociétés civiles et commerciales

- La société civile s'apparente **aux particuliers**, la société commerciale **aux commerçants**;
- Le **caractère commercial** d'une société découle, soit de sa forme soit de son objet;
- La **société en nom collectif**, en **commandité simple**, en **commandite par action** et la **SARL** sont **commerciales** à raison de leur forme, et quelque soit leurs objets.
- Les **sociétés en participation** ne sont commerciales que si leurs **objets sont commerciaux**.

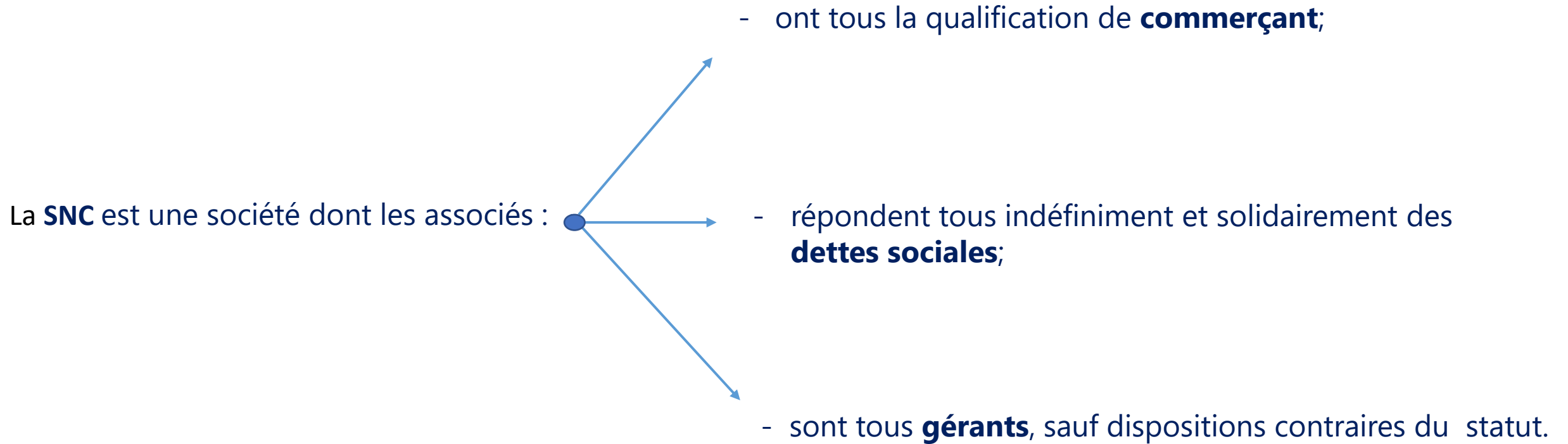
Section 2^{ème} : les sociétés de personnes et de capitaux

Paragraphe 1^{er} : Les sociétés de personnes

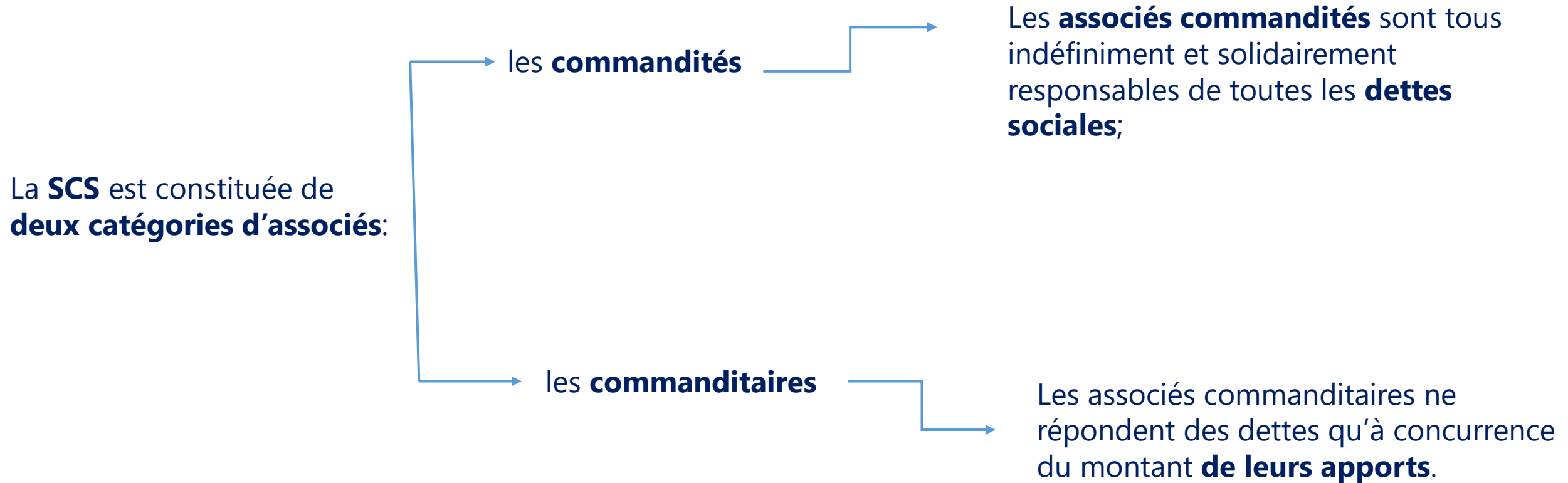
On les appelle les sociétés de personnes car on prend en considération la **qualité respective des associés**;

- ☐ Les associés se connaissent et se font **confiance** mutuellement;
- ☐ Les **parts sociales** ne sont cessibles que par le **consentement** de tous les associés;
- ☐ Le **décès** ou **l'incapacité** d'un associé met en principe fin à la société;
- ☐ Les associés sont indéfiniment et solidairement tenus des **dettes de la société**;
- ☐ Si la société n'arrive plus à honorer **ses dettes**, les associés sont poursuivis sur **tout leur patrimoine**;
- ☐ Les sociétés de personnes comprennent, la **société en nom collectif**, en **commandite simple** et en **société de participation**.

1) La société en nom collectif (SNC)



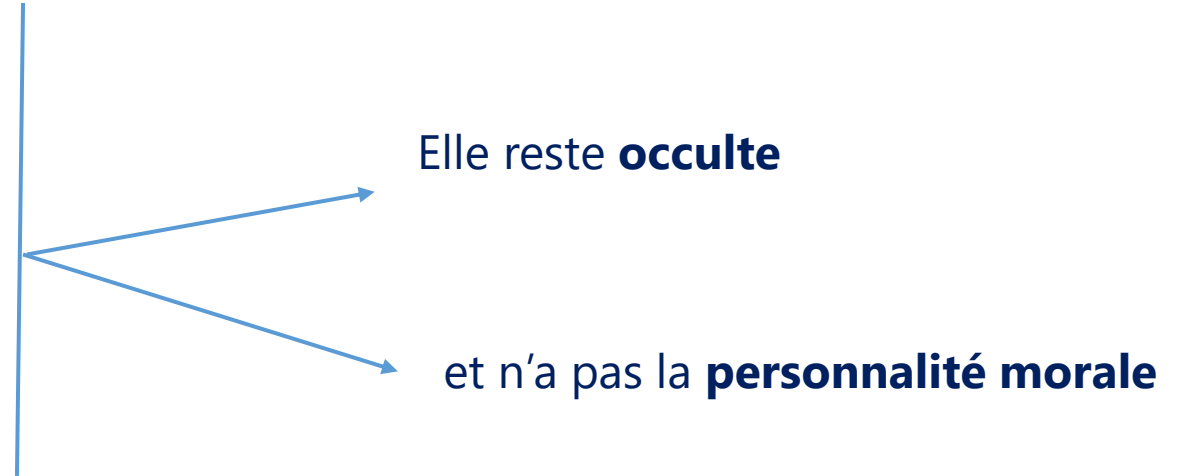
2) La société en commandite simple (SCS)



3) La société en participation

La loi marocaine ne reconnaît que les **sociétés commerciales en participation** relative à une ou plusieurs **opérations de commerces**.

La société en participation n'existe que dans les **rapports entre associés** et elle n'est pas destinée à être connue des **tiers**.



Paragraphe 2^{ème} : Les sociétés de capitaux

1) les sociétés anonymes

La société anonyme est une **société commerciale** —→ dans laquelle les associés dénommés **actionnaires**

↓
ne supportent les **dettes** qu'à concurrence de leurs apports;

L'acquisition de la **personnalité morale** se fait à partir :

—→ de son **immatriculation** au
registre du commerce.

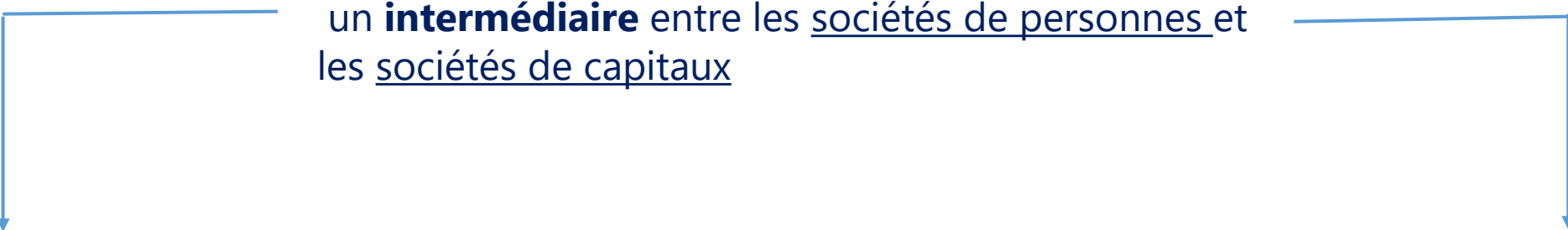
2) La société en commandite par actions (SCA)

La société en commandite par action **SCA** est une société dont le **capital** est divisé en **actions**;

- ❑ Elle est constituée entre un ou plusieurs **commandités** qui ont la qualité de **commerçant**, et qui répondent indéfiniment et solidairement des **dettes sociales**;
- ❑ Elle est constituée aussi par des **commanditaires** qui ne supportent les **pertes** qu'à concurrence de leurs **apports**;
- ❑ Le nombre des associés ne peut être inférieur à **3 personnes**.

3) La Société à Responsabilité Limité (S.A.R.L)

La SARL est une **société commerciale** qui constitue un **intermédiaire** entre les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux



```
graph TD; A[La SARL est une société commerciale qui constitue un intermédiaire entre les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux] --> B[L'acquisition de la personnalité morale est subordonnée à l'immatriculation au registre du commerce.]; A --> C[La distinction entre sociétés à risques illimités et sociétés à risques limités.];
```

L'acquisition de la personnalité morale est subordonnée à **l'immatriculation** au registre du commerce.

La distinction entre **sociétés à risques illimités** et **sociétés à risques limités**.

La distinction entre **sociétés à risques illimités** et **sociétés à risques limités**.

Cette distinction permet aux associés de **mesurer le risque** qu'ils assument dans la société.

les associés ne sont **rémunérés** ou **remboursés** de leur **apport** qu'après les **créanciers sociaux**. Que décider, en outre, lorsque l'actif de la société est si réduit qu'il ne suffit plus à payer les créanciers ?

Deux cas de figure qui oppose les sociétés de personnes aux sociétés de capitaux sont envisageables:



dans un premier cas,

qui concerne la **société en nom collectif** et la **société civile**, les associés n'ont pas **limité leurs risques**. Ils sont alors tenus de **comblé le déficit**.

la société est à **risques illimités**



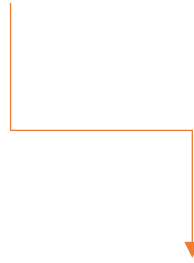
dans un second cas,

au contraire, pour **les sociétés anonymes** et les **SARL**, les associés ont **limité leurs pertes**. Les créanciers ne peuvent plus alors **se retourner contre le patrimoine propre des associés**.

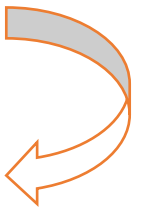
la société est à **risques limités**

Chapitre Troisième : La constitution des sociétés commerciales

Pour constituer une société commerciale, il est nécessaire d'accomplir **certaines démarches administratives**.



Des **documents justificatifs** sont exigés pour compléter le dossier d'immatriculation au registre de commerce.



Ces documents doivent être déposés au Centre régional d'investissement ou bien directement au Greffe du Tribunal de Commerce.

Section 1^{ère}: Les Formalités

Une fois la **forme juridique** choisie et le **certificat négatif obtenu**, une société doit accomplir un certain nombre de **formalités juridiques** et **administratives** pour **officialiser** sa constitution:

Les Formalités de constitution

- 1) rédaction et signature par les associés du **contrat de société** appelé statuts. Il s'agit de l'acte constitutif de la société.
- 2) enregistrement des statuts auprès de l'enregistrement qui est une **administration des impôts** du Ministère des Finances
- 3) dépôt des statuts et d'autres documents et pièces à fournir au **greffe du tribunal de commerce,**
- 4) **Immatriculation** de la société au registre de commerce,
- 5) Insertion de l'avis de constitution dans un **journal d'annonces légales,**
- 6) Insertion au **bulletin officiel** des annonces légales, judiciaires et administratives,
- 7) **déblocage des fonds** préalablement déposés chez un notaire ou dans un compte bancaire bloqué.

La société est réputée constituée à compter de la **signature du contrat de société**. Toutefois, elle n'acquière la **personnalité morale** qu'après son **immatriculation au registre de commerce**.

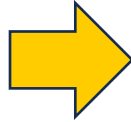
Les différentes déclarations et démarches nécessaires pour l'obtention des pièces relatives à la création de la société peuvent être effectuées **directement** auprès des **administrations** et **services compétents**, à savoir :

- **L'administration des impôts**
pour l'enregistrement des statuts et du contrat de bail le cas échéant, l'inscription à la taxe professionnelle et l'obtention de l'identifiant fiscal,
- La **Caisse Nationale de Sécurité Sociale** (CNSS)
pour l'affiliation de la société,
- Le **tribunal de commerce**
pour l'immatriculation de la société au registre de commerce,
- Le **Secrétariat Général du Gouvernement**
pour l'insertion de l'avis de constitution au bulletin officiel.

Cependant, les différentes déclarations et les pièces justificatives relatives à la création de la société peuvent faire l'objet d'un dossier unique déposé au **Centre Régional d'Investissement (CRI)** dont dépend la société.

Section 2^{ème}: Les apports et leur libération

D'après les articles 988 et 989 du Dahir des Obligations et des Contrats, « L'apport peut consister :



- ✓ **en numéraire,**
- ✓ **en objets mobiliers ou immobiliers,**
- ✓ **en droits incorporels,...**
- ✓ **en industrie d'un associé ou même de tous**

Selon la **nature de l'apport** et la **forme de la société**, la loi exige un **capital minimum** ou **non** et les **apports** peuvent faire l'objet d'une **libération** immédiate ou non.

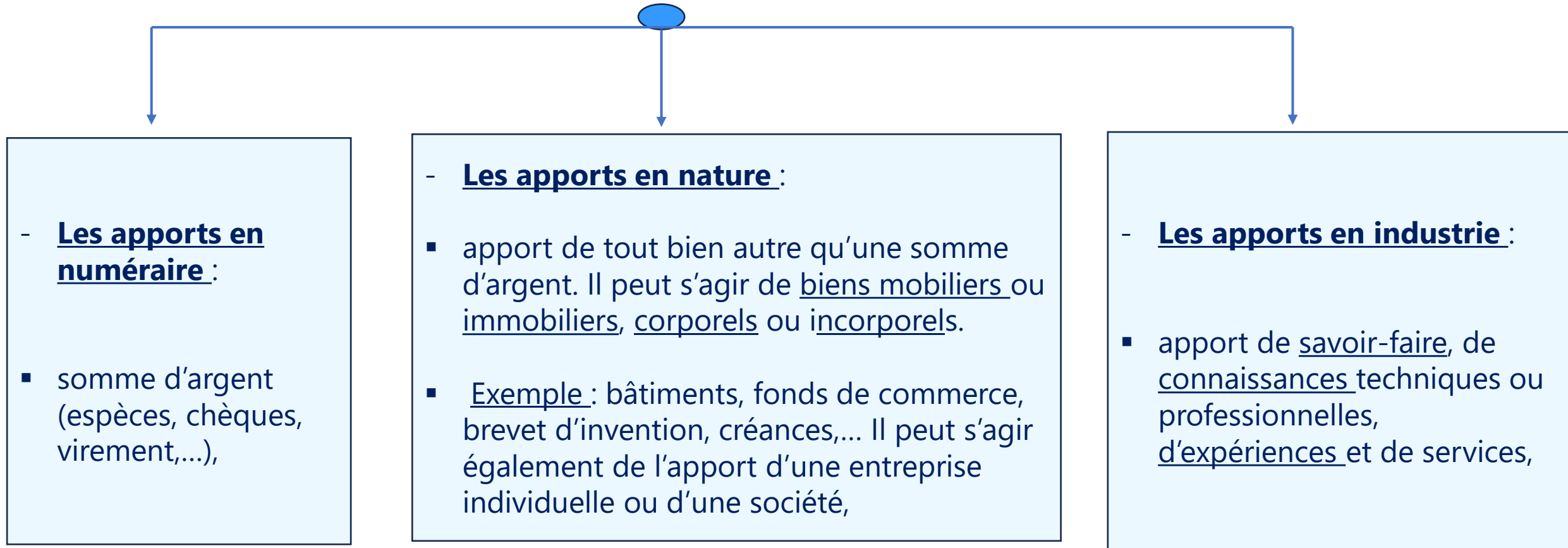
Paragraphe 1^{er} : Les différentes catégories d'apports :

Pour constituer une société, les associés mettent **en commun** des **biens** appelés **apports** qui sont destinés à assurer le **fonctionnement** de la société nouvelle et dont la propriété est transférée à la **personne morale** constituée.



En **contrepartie** de son **apport**, chaque associé acquiert un **droit** sur la société sous forme de **part** dans le **capital social**.

Il existe trois types d'apports :



Seuls les **apports en numéraire** et **en nature** sont destinés à former le **capital** de la société et on les appelle « **apports en capital** ». les associés reçoivent en contrepartie des droits sociaux (actions dans les sociétés de capitaux ou parts sociales dans les sociétés de personnes).

Les **apports en industrie**, quant à eux, ne concourent pas à la formation du capital.

Fiscalement, on distingue trois catégories d'apports selon la nature de leur **rémunération**:

- Les apports purs et simples

apports qui confèrent à l'apporteur, en échange de sa mise, de simples **droits sociaux**.

(parts sociales, actions) qui sont exposés à tous les risques de l'entreprise et notamment la perte éventuelle de la mise faite par l'apporteur.

- Les apports à titre onéreux

Il s'agit donc d'apports dont la rémunération se fait à travers **une contrepartie autre** que des droits sociaux.

Exemple : apport d'un immeuble

- Les apports mixtes

apports réalisés en partie à titre pur et simple et donc rémunérés par des **droits sociaux**, et en partie à titre onéreux et rémunérés, par conséquent, par la **reprise d'un passif** par la société.

Exp: une nouvelle société reprend une partie ou la totalité du passif d'une entreprise.

La reprise du passif équivaut à un apport à titre onéreux de la fraction d'actif correspondant.

Paragraphe 2^{ème} : L'aspect fiscal des apports

Le **taux des droits d'enregistrement** appliqué **aux apports** effectués lors de la constitution ou de l'augmentation du capital diffère selon leur nature et par conséquent selon l'équivalent remis en contrepartie de ces apports.

A / Imposition des apports à **titre pur et simple**

D'après l'article 133 du code général des impôts, les apports rémunérés par des droits sociaux sont soumis aux taux de **1%** quelle que soit **leur nature** (en numéraire ou en nature).

Exemple 1:

Lors de la création de leur société Star Net, les associés ont apporté en numéraire une somme de **3.300.000 DH** formant le capital social.

Les droits d'enregistrement dus sont calculés comme suit :
 $3.300.000 \times 1\% = \mathbf{33.000\ DH}.$

Toutefois, quelle que soit la valeur des apports, Il ne pourra être perçu moins de **mille** (1000) **dirhams** de droits d'enregistrement pour les actes de constitution des sociétés (Article 133-II du code général des impôts).

Exemple 2 :

Lors de la création de leur société DIJA, les associés ont apporté en numéraire une somme de **50.000 DH** formant le capital social.

Les droits d'enregistrement dus sont calculés comme suit :

Droits d'enregistrement calculés : $50.000 \times 1\% = \mathbf{500\ DH}$.

Droits d'enregistrement minimums dus : **1.000 DH**.

B/ Imposition des apports à titre onéreux

Les apports à titre onéreux sont assimilés à de véritables cessions et, par conséquent, assujettis aux mêmes taux que pour une mutation. Le code général des impôts (Article 133-I) fixe ces taux proportionnels comme suit :

- Immeubles et droits immobiliers : **6%**,
- Fonds de commerce et clientèle (à l'exception des marchandises) : **6%**,
- Marchandises garnissant le fonds de commerce : **1,5%**.

Exercice:

Une société civile immobilière gère plusieurs biens immobiliers. Les associés décident de vendre les biens suivants:

- Un immeuble d'une valeur de 7 500 000 DH
- Deux fonds de commerce en l'occurrence une pizzeria et un restaurant spécialité poissons d'une valeur respective de 300 000 DH et 620 000 DH
- Les marchandises garnissant ces fonds de commerce sont respectivement d'une valeur de 40 000 DH et 120 000 DH.
- Apports en numéraire respectivement de 700 000 DH et 1,5 millions de DH (augmentation de capital)
- **TAF:**
- Quel est le **montant total à payer** par cette société civile et immobilière pour les **droits d'enregistrement** de ces mutations à l'Administration des Impôts ?

C/ Le capital social

Selon l'article 992 du DOC, « **l'ensemble des apports** des associés et des **choses acquises** moyennant ces apports, en vue des opérations sociales, constitue le **fonds commun des associés** ou **capital social** ...



Le capital ou fonds social constitue la **propriété commune des associés**, qui y ont chacun une **part indivise proportionnelle** à la valeur de leur apport ».

- **Aucun capital social minimal** n'est fixé dans les sociétés de personnes et la SARL.
- **La libération des titres sociaux** (actions ou parts sociales) formant le capital social se fait par le **versement des fonds** (pour les apports en numéraire) et par **le transfert de propriété** (pour les apports en nature).
- Pour la **société anonyme**, le capital social « ne peut être inférieur à **trois millions de dirhams** si la société fait publiquement appel à l'épargne¹ et à **trois cent mille dirhams** dans le cas contraire » (Article 6 de la loi sur la SA).

Paragraphe 3^{ème} : Le traitement Comptable de la constitution

A / Les opérations du Traitement comptable de la constitution

Plusieurs phases sont à distinguer dans la constitution d'une société :

- **Promesse** d'apports
- **Réalisation** des apports,
- **Appel** et **versement** d'une fraction du capital.

Le **traitement comptable** de la **constitution** des sociétés commerciales consiste à **enregistrer** distinctement et successivement les **promesses d'apport** faites par les associés et la **réalisation des apports** même dans les cas où ces opérations (promesse et réalisation) sont effectuées simultanément.

En outre, la constitution d'une société engendre des **frais** qu'il est nécessaire **d'enregistrer**.

Il s'agit des **promesses** faites par les associés d'apporter certains biens à mettre en commun pour la constitution de la société.

Le schéma d'écritures comptables diffère selon que les **apports** sont à libérer **intégralement** à la souscription ou **partiellement**.

a) Comptabilisation des promesses d'apport en cas de libération totale

Les promesses d'apports faites par les associés représentent **une créance de la société** sur **ses associés** pour le total du nominal prévu. « Chaque associé est **débiteur** envers les autres de tout ce qu'il a **promis d'apporter** à la société (Article 995 du DOC) ».

Cette créance est portée:

au **débit du compte 3461**:
« Associés - comptes
d'apport en société ».

En contrepartie, le **compte 1111**:
« Capital social » est crédité.

3461	1111
X	X

Afin de distinguer la valeur des **apports en nature** et celle des **apports en numéraire**, il est possible de créer une subdivision du compte 3461 en deux comptes divisionnaires:

- **34611**: « **Associés** - comptes d'**apport en nature** »
- **34612**: « **Associés** - comptes d'**apport en numéraire** »

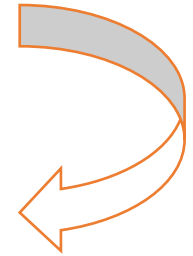
Cette subdivision permet de suivre individuellement la **réalisation** des **promesses d'apport**.

b) Comptabilisation des promesses d'apport dans le cas où la libération d'une fraction du capital est différée

Les apports en nature sont à libérer **immédiatement**.

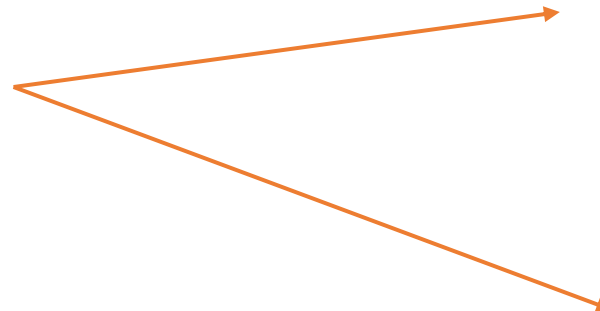


Toutefois, les sociétés ont la possibilité de libérer les apports en numéraire en **plusieurs fois**.



Lorsque le capital social est composé **d'apports à libérer immédiatement** et **d'apports à libérer ultérieurement**, l'enregistrement comptable de la promesse se fait en deux étapes dans la même date :

La première étape consiste à **constater** dans les comptes de la société la **souscription de l'intégralité du capital** par

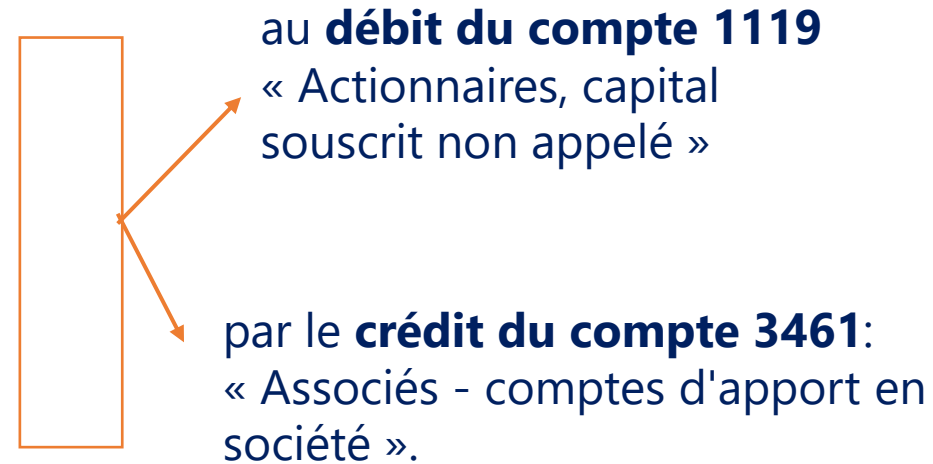


le débit du **compte 3461**:
« Associés - comptes d'apport en société »

et le crédit du **compte 1111**:
« Capital social ».

En effet, même si le capital ne sera pas libéré **en totalité à la constitution**, il « doit être **intégralement souscrit**. A défaut, la société ne peut être constituée (Article 21 de la loi sur la SA) ».

Dans la **deuxième étape**, la fraction du capital non appelée est portée:



1119
X

3461
X

il apparaît distinctement au **passif du bilan** en soustraction du montant du **capital social** (compte 1111).

Exercice 1

La société StarInfo a informé ses associés qu'ils peuvent procéder à leurs promesses d'apports avec une libération totale:

- l'associé Reda a fait une promesse d'apport en numéraire de 50 000DH
- l'associée Naima a fait une promesse d'apport en numéraire de 120 000 DH
- l'associé Khalid a fait une promesse d'apport en numéraire de 230 000DH

- **TAF:**

Dresser les écritures comptables des promesses d'apports avec libération totale de la société StarInfo

Corrigé:

Promesses d'apports avec libération totale

3461

(associés- comptes d'apport
en société)

50 000 DH

120 000 DH

230 000 DH

1111

(capital social)

400 000 DH

Exercice 2

Les associés de la société UltraLink se sont engagés à informer ses associés qu'ils peuvent procéder à leurs promesses d'apports avec une libération fractionnée du capital:

- l'associé n°1 a fait une promesse d'apport en numéraire de **100 000DH** avec le montant **60 000 DH** représentant la fraction du capital libéré
- l'associée n°2 a fait une promesse d'apport en numéraire de **80 000 DH** avec le montant **30 000 DH** représentant la fraction du capital libéré
- l'associé n°3 a fait une promesse d'apport en numéraire de **30 000DH** avec le montant **20 000 DH** représentant la fraction du capital libéré

- **TAF:**

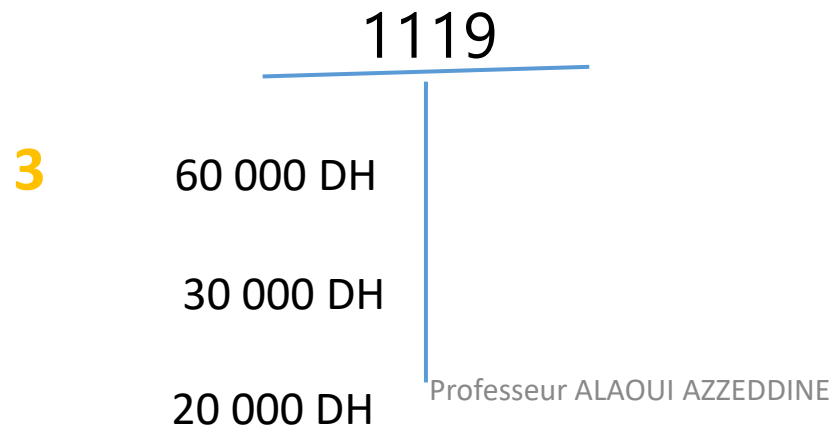
Dresser les écritures comptables des promesses d'apports avec les promesses d'apports et les fractions de capital libéré.

Corrigé: Promesses d'apports avec libération d'une fraction du capital

1^{ère} étape:

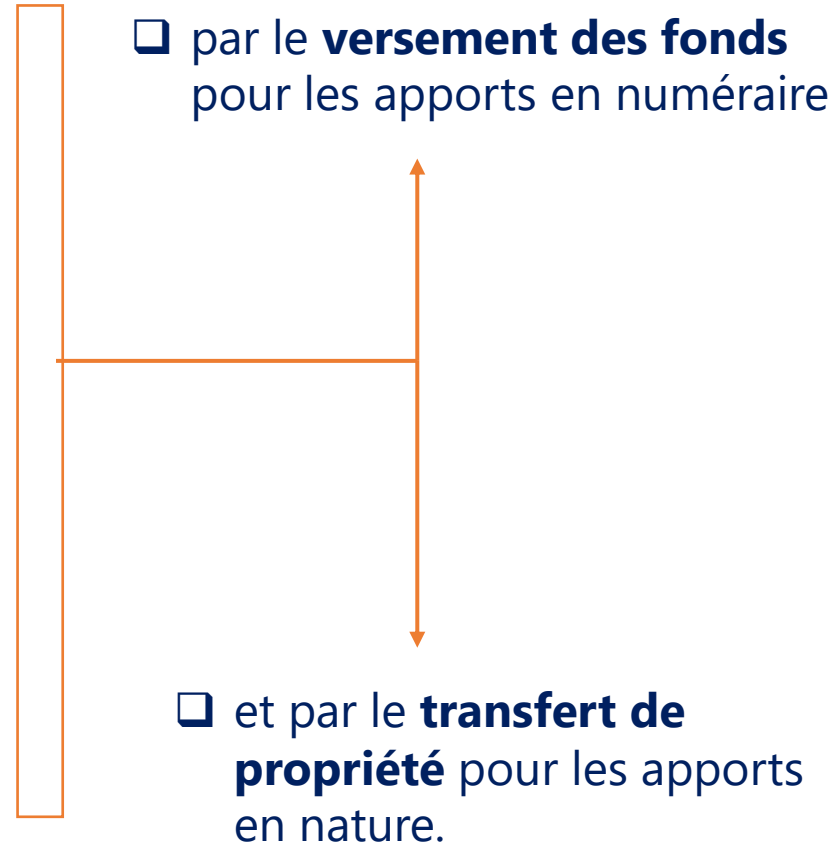


2^{ème} étape:



2) La libération des apports

La libération des apports se traduit:

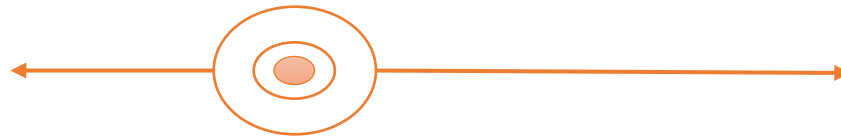


1/ Libération des apports en numéraire

Les apports en numéraire peuvent être libérés soit dans **leur totalité** lors de la constitution de la société, soit en **plusieurs échéances**.

Libération intégrale à la constitution

Selon les cas, les fonds sont soit déposés chez un **notaire** ou dans une **banque**, soit versés dans la **caisse** de la société.



Les réalisations d'apports sont **portées au crédit** pour solde du **compte 3461** « Associés - comptes d'apport en société » par le débit des comptes d'actif qui constatent ces apports, à savoir :

- Le compte 5141 « **Banque** », ←
- Le compte 5161 « **Caisse** », ←
- Le compte 3488 « **Divers débiteurs** – Notaire X ».

écritures comptables de la libération intégrale des apports -----

5141 (banque)

X

ou

5161 (caisse)

X

ou

3348 (divers débiteurs)
(notaires)

X

3461 (associés-comptes d'apports en société)

X

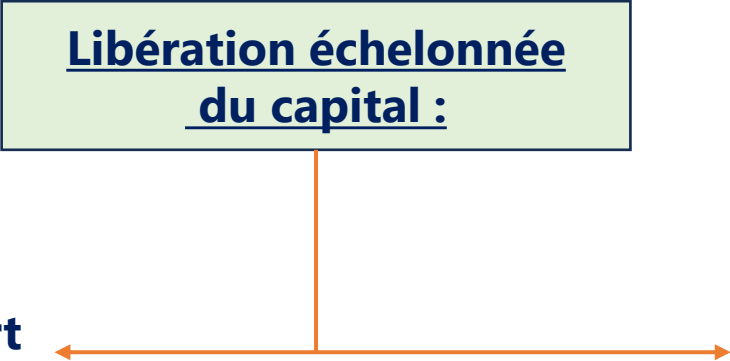
X

➤ Libération échelonnée du capital

La loi autorise les sociétés à libérer les apports en numéraire en plusieurs fois. La partie du capital social non appelée à la constitution fera ultérieurement l'objet d'appels successifs par la société

La partie non appelée du capital souscrit est inscrite au **crédit du compte 3461** « **Associés - comptes d'apport en société** » pour solde,

Libération échelonnée du capital :



par le **débit du compte 1119** « **Actionnaires, capital souscrit non appelé** ».

Le **compte 3462** est soldé au moment de la **réalisation de l'apport** par le débit des **comptes d'actif** qui constatent ces apports, à savoir :

- Le compte **5141** « **Banque** »,
- Le compte **5161** « **Caisse** »,
- Le compte **3488** « **Divers débiteurs – Notaire X** ».

écritures comptables de la libération échelonnée du capital

1119 (actionnaires, capital souscrit non appelé)

X	
	1

3461 (associés-comptes d'apports en société)

2

X (partie non appelée du capital souscrit)

A l'occasion des appels successifs du capital

1^{ère} étape

3462 (actionnaires capital souscrit et appelé non versé)

X	X	6
3		

1119

X 4

2^{ème} étape:

5141 banque

5 X

5161 caisse

X

3348 divers débiteurs (notaires)

X

2 / Libération des apports en nature

Les titres représentatifs d'apports en nature sont libérés intégralement lors de leur émission.

Les éléments apportés sont enregistrés au **débit des comptes d'actif** concernés (actif immobilisé, stocks, créances) pour le montant de l'évaluation qui en est faite dans les statuts de la société.

En contrepartie le **compte 3461**:
« Associés - comptes d'apport en société » est **crédité** pour solde.

2320 constructions

X

Ou
/et

2330 matériel et outillage

X

2340 Matériel de Transport

X

3461 « associés comptes
d'apports en société »

X

Exercice:

Les associés ont fait leurs promesses d'apports en numéraire. De même, les associés Réda et Naima vont procéder à des apports en nature suivants:

- l'associé Réda va contribuer par un apport d'un immeuble d'une valeur de 600 000 DH
- L'associé Naima va contribuer par un apport d'un véhicule de transport d'une valeur de 300 000 DH et de machines de surélévation d'une valeur de 200 000 DH
- **TAF:**

Passer les écritures comptables de ces apports en nature

B / Traitement comptable des frais de constitution

Les **formalités légales de constitution** d'une société entraînent des frais importants tels que :

- les droits d'enregistrement sur les apports,
- les frais de publicité légale,
- les honoraires,
- les frais de greffe,
- les commissions bancaires,...

au **débit du compte 2111** Frais de constitution

Les frais de constitution sont comptabilisés par:

le **crédit du compte de trésorerie** concerné ou du tiers créiteur.

Ecriture comptable des frais de constitution de société

2111 frais de constitution

X

5141 banque ou 5161 caisse 3348 notaire

X

Exercice Récapitulatif

Le gestionnaire de la société Metallica a informé les associés qu'ils doivent procéder à enregistrer leurs promesses d'apports avec une libération fractionnée du capital ultérieurement.

- l'associé n°1 a fait une promesse d'apports en numéraire de 400 000 DH
- l'associé n°2 a fait une promesse d'apports en numéraire de 300 000 DH
- l'associé n°3 a fait une promesse d'apports en numéraire de 200 000 DH
- l'associé n°4 a fait une promesse d'apports en numéraire de 250 000 DH
- l'associé n°5 a fait une promesse d'apports d'un camion de 350 000 DH
- l'associé n°6 a fait une promesse d'apports d'un local de 600 000 DH
- l'associé n°7 a fait une promesse d'apports en industrie en tant qu'expert ingénieur en études techniques et de faisabilité de projets
- **TAF:**

Dans **une 1^{ère} étape**, il y a lieu de passer les écritures comptables de promesses d'apports

Dans **une 2^{ème} étape**, la société a fait un appel de fraction de capital à hauteur de 30% des apports pour chaque associé. Il y a lieu de transcrire cet appel de fraction de capital en écriture comptable.

Dans **une 3^{ème} étape**, la société fait appel à verser sur le compte bancaire le pourcentage des montants en indiqués en 2^{ème} phase.

Dans **une 4^{ème} étape**, il y a lieu d'enregistrer comptablement les apports en nature des autres associés.

Finalement, vous devez calculez le montant des droits d'enregistrement que doivent payer les associés pour leurs apports. Les frais de notaire s'élèvent à 1,5% du montant total des apports

NB: le taux de droit d'enregistrement pour les camions et les machines est de 3%

1^{ère} étape:

34 61		1111	
2 100 000	120 000		
	90 000		2 100 000
	60 000		
	75 000		
	600 000		
	350 000		

2^{ème} étape:

2320		2340		1119	
600 000		350 000		120 000	
				90 000	345 000
				60 000	
				75 000	

3^{ème} étape:

3462		5141	
120 000		345 000	
90 000	345 000		
60 000			
75 000			

- Frais des droits d'enregistrement

Apports en numéraires : $1\,150\,000 \times 1\% = 11\,500$ DH

Apports en nature : Local: $600\,000 \times 6\% = 36\,000$ DH camion: $350\,000 \times 3\% = 10\,500$ DH

Honoraires du notaire pour Frais de constitution. $2\,100\,000 \times 1,5\% = 31\,500$ DH

Exercice

La société Delta a été constituée en date du 25 mars 2025. Elle s'adresse à son service de comptabilité pour qu'il puisse procéder au paiement des frais de constitution suivants:

- Frais des **apports en numéraires** payés par chèque à l'Administration des Impôts d'un montant de 47 500 DH
- Frais de **mutation du titre de propriété** d'un immeuble abritant le siège de la société d'un montant de 52 000 DH payé par le notaire
- Frais de publicité dans un **journal d'annonces légales** payés par caisse pour un montant de 3 200 DH
- **Frais bancaires** de la banque sont d'un montant de 2350 DH
- Les honoraires du **notaire** s'élèvent à 42 000 DH
- **TAF:**
- Passer les écritures comptables de ces différents frais dans les comptes comptables correspondants

Section 3^{ème} :

La constitution de la Société à Responsabilité Limitée (SARL)

Paragraphe 1^{er}: Rappels juridiques de la SARL

D'après l'article 44 de la loi n° 5-963, la société à responsabilité limitée est **constituée** par **une ou plusieurs personnes** qui ne supportent les **pertes** qu'à **concurrence** de **leurs apports**.



Le nombre d'associés est compris entre **1 et 50**.



Autrement dit, une **seule personne**, appelée **associée unique**, peut constituer une SARL, et le nombre des associés « ne peut être **supérieur à cinquante** ».

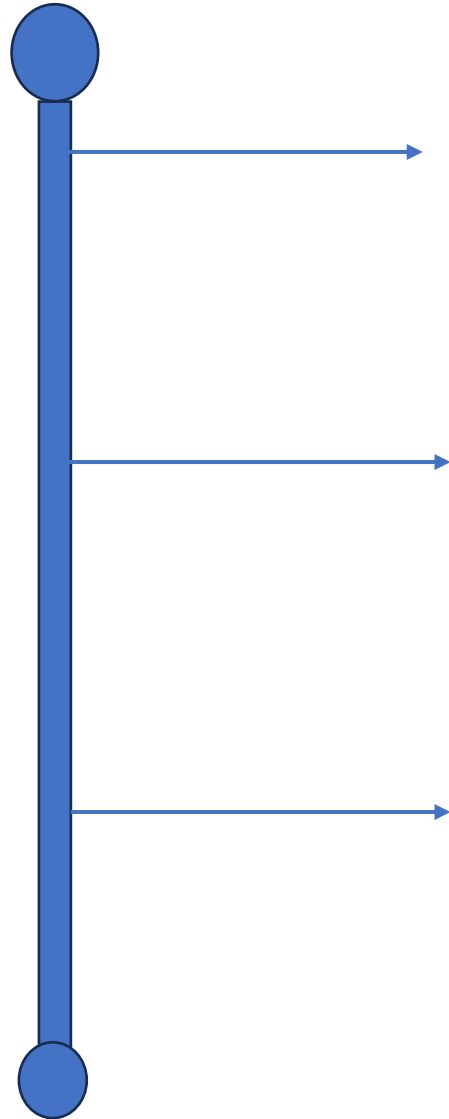


Si la société vient à **comprendre plus de cinquante associés**, elle doit, dans le délai de deux ans, être transformée en **société anonyme**. A défaut, elle est **dissoute**, à moins que, pendant ledit délai, le nombre des associés n'atteigne le nombre autorisé légalement (Article 47 de la loi n° 5-96) ».

Le **capital de la société à responsabilité limitée** est **librement fixé** par les associés dans les statuts. Aucun **capital minimum** n'est donc exigé. Le capital social est divisé en **parts sociales** à valeur nominale égale (Article 46 de la loi n° 5-96).

- Souscriptions des parts sociales ----

Toutes les **parts sociales** doivent être souscrites par les associés à la **constitution**.

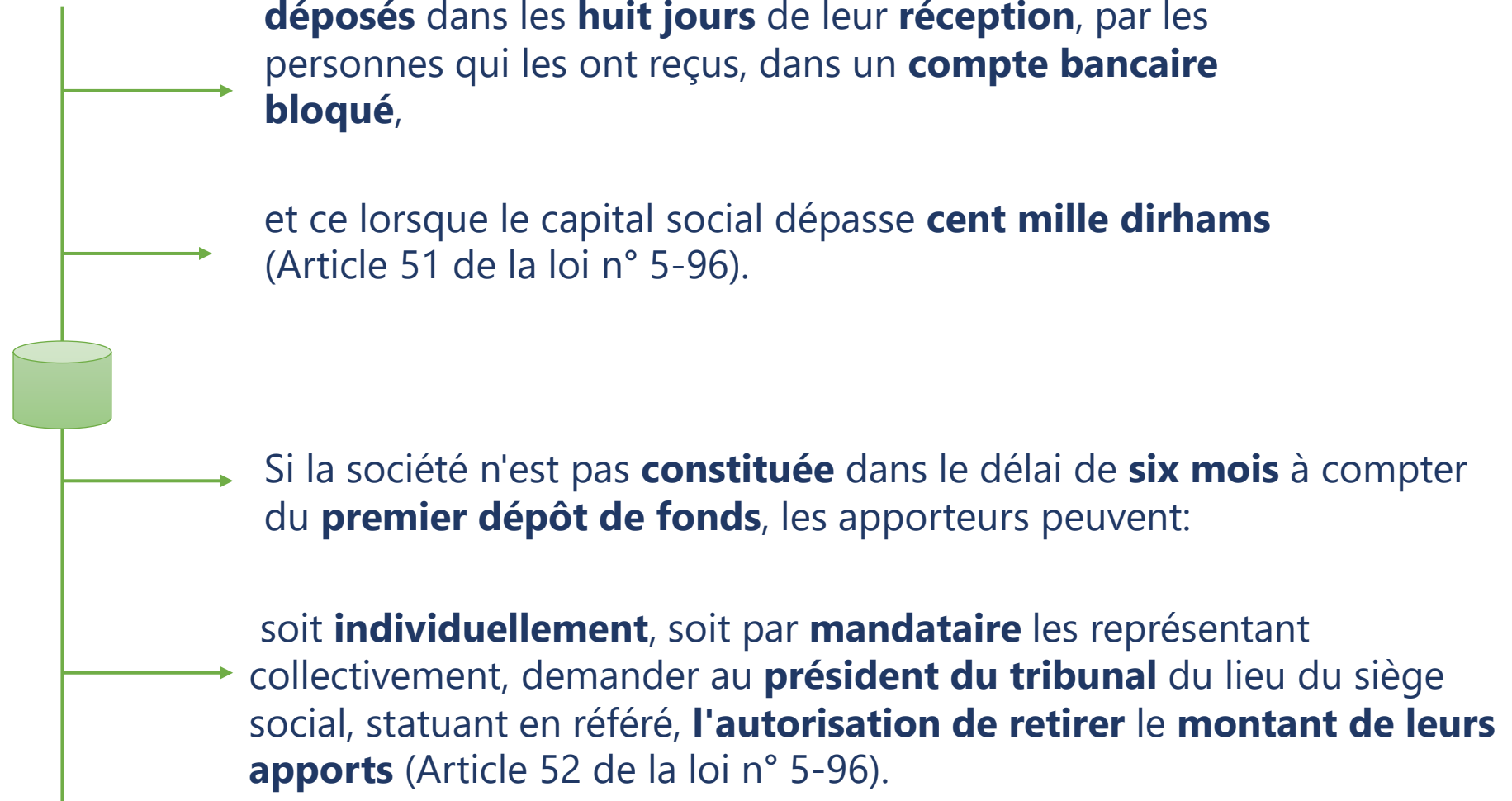


- Elles doivent être intégralement libérées lorsqu'elles représentent des **apports en nature**.
- Les parts représentant des apports en numéraire doivent être libérées d'au moins le **quart de leur montant**
- La libération du surplus intervient en une ou plusieurs fois sur décision du gérant, dans un délai qui ne peut excéder **cinq ans** à compter de l'immatriculation de la société au registre du commerce.

- Les fonds provenant de la libération des parts sociales

Les **fonds** provenant de la libération des parts sociales sont:

Retrait des fonds déposés



Paragraphe 2^{ème}: Enregistrement comptable

1 : **rappel de cours** relatif apports en nature et apports en numéraire à libérer à la constitution

au **débit du compte 3461:**

« Associés - comptes d'apport en société ».

En contrepartie, le **compte 1111:**

« Capital social » est crédité.

Afin de distinguer la valeur des apports en nature et celle des apports en numéraire, il est possible de créer une subdivision du compte 3461 en deux comptes divisionnaires:

- **34611:** « **Associés** - comptes d'**apport en nature** »
- **34612:** « **Associés** - comptes d'**apport en numéraire** »

Cette subdivision permet de suivre individuellement la **réalisation** des **promesses d'apport**.

Pour **la suite des opérations comptables**
voir **cours précédent**
relatif à la libération des
apports.

2 : Apports en numéraire à libérer partiellement à la constitution

3 : Appels ultérieurs des apports en numéraire

4 : Apports grevés d'un passif (apports mixtes)

Section 4^{ème} :

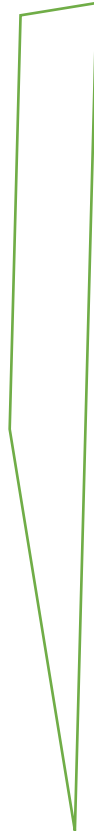
La constitution de la Société Anonyme (SA)

Paragraphe 1^{er}: Rappels juridiques de la SA

La société anonyme est une société **commerciale** par la forme. Le nombre de ses associés, dénommés actionnaires, ne peut être inférieur à **5**.



Ils ne sont responsables des dettes sociales qu'à concurrence de leurs **apports**.



Le **capital social** ne peut être inférieur à **300.000 DH** pour les sociétés fermées, et à **3.000.000 DH** pour les sociétés faisant appel public à l'épargne.



Il est divisé en **actions** librement négociables représentatives d'apports en numéraire ou en nature à l'exclusion de tout apport en industrie. La valeur nominale de l'action ne peut être inférieure à **100 DH**.

Le **capital social** doit être **intégralement souscrit** c'est-à-dire que toutes les actions qui le composent doivent être **réparties** entre les **souscripteurs** proportionnellement à leur part dans le capital.

Souscription en apports en nature

Les actions représentatives d'**apports en nature** doivent être **intégralement libérées** à la **souscription**.

Souscription en apports en numéraire

Les actions représentatives d'**apports en numéraire** doivent être libérées au **moins du quart** de leur valeur nominale lors de la **souscription**.



La **libération du surplus** intervient en une ou plusieurs fois dans un délai qui ne peut excéder **trois ans** à compter de l'immatriculation de la société au registre du commerce.

Pour **ces opérations comptables** voir **cours précédent** relatif à la libération des apports.

- 1 apports en nature et apports en numéraire à libérer à la constitution
- **2 : Apports en numéraire** à libérer partiellement à la constitution
- **3 : Cas particulier des versements anticipés**

Parfois, les statuts de la société offrent aux actionnaires la possibilité de se **libérer, par anticipation, de fractions de capital non appelées**. Cette possibilité permet de faire face à des besoins de trésorerie.

Les statuts de la société peuvent prévoir des **intérêts** qui rémunèrent les actionnaires qui effectuent des **versements anticipés**.

La partie du **capital libérée par anticipation** constitue une **dette** sur la société:

enregistrée **au crédit du compte 4468** « Autres comptes d'associés-créditeurs ».

Il est possible de créer une subdivision de ce **compte 44681** « Actionnaires-versements anticipés».

Le **compte 4468** : « Autres comptes d'associés-créditeurs » ou sa **subdivision 44681**: « Actionnaires-versements anticipés » seront **soldés**,

donc **débités**, au fur et à mesure de la **réalisation des apports ultérieurs**.

Écritures comptables pour les versements de fonds par anticipation avant immatriculation ou avant la libération totale du capital.

5141 banque ou 5161 caisse

X

1

44681 actionnaires – versements anticipés

X

3

X

2

1113– capital souscrit et libéré

X

4

Exercice

Un associé doit partir pour une mission d'affaires à l'étranger et il veut faire un versement par anticipation représentant 60% de ces apports d'un montant de 200 000 DH.

TAF

Passer les écritures comptables de ce versement par anticipation

Corrigé

5141 banque ou 5161 caisse	
120 000	
1	

44681 actionnaires – versements anticipés	
120 000	120 000
3	2

1113– capital souscrit et libéré	
	120 000
	4

- 4 : Cas particuliers de la non-libération des sommes dues

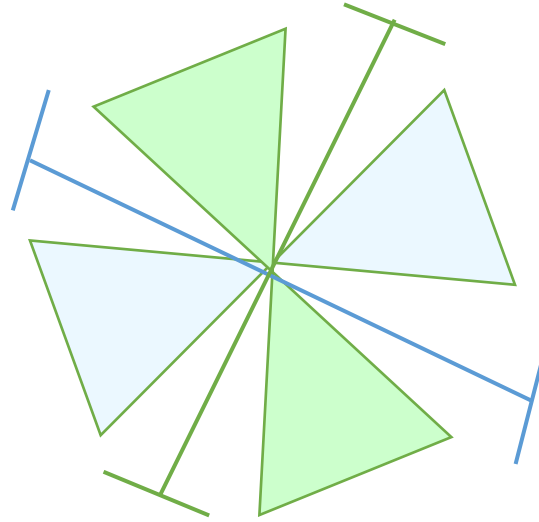
La société ayant appelé une fraction du capital, il peut arriver que **certains actionnaires ne se libèrent pas**, à la **date limite** fixée par la société, des apports en numéraire promis. A ce niveau, **deux cas** peuvent se présenter :

- ✓ l'actionnaire se libère mais **hors délais** (actionnaire retardataire) doivent supporter, en plus de leurs apports :
 - des **intérêts** calculés depuis la date limite de libération jusqu'à la date du versement,
 - les **frais engagés** par la société pour le recouvrement ; il s'agit notamment des frais postaux et frais de télécommunication.
- ✓ ou l'actionnaire ne se libère pas dans les délais fixés et il est déclaré **défaillant** (actionnaire défaillant).

La société lui adresse une **mise en demeure** par lettre recommandée avec accusé de réception. Trente jours au moins après cette mise en demeure restée sans effet, la société peut **vendre les actions non libérées**. La vente des actions cotées est effectuée en bourse et celles non inscrites à la cote de la bourse des valeurs sont vendues aux enchères publiques.

❑ Comptabilisation des opérations pour Actionnaire défaillant

Du **prix de vente des actions**, la société déduit la partie **non versée** par l'actionnaire, les **intérêts de retard** et les **frais** engagés par la société pour parvenir à la vente. L'actionnaire défaillant reste débiteur ou profite de la différence entre le produit net de la vente et les sommes dues.



Le CGNC (le Code Général de la Normalisation Comptable) n'a pas prévu un compte réservé à l'actionnaire défaillant. Il est cependant possible de créer **une subdivision** du **compte 3468** « Autres comptes d'associés débiteurs » et l'intituler « Actionnaire défaillant : **34681** ».

Lors de la mise en demeure, **le solde débiteur** du **compte 3462 Actionnaires** - capital souscrit et appelé non versé est viré

au **compte 34681** : Actionnaire défaillant.
Ce dernier compte est ensuite :



- **débité** des intérêts et des frais,
- **crédité** du produit net de la vente des actions.



Si après la vente des actions, **le compte « 34681 : Actionnaire défaillant »** présente un **solde créditeur**, le montant en est remboursé à **l'actionnaire**.

Écritures comptables d'une actionnaire défaillant pour ses apports en numéraire avec vente à perte.

3462 « associés défaillants- capital appelé non versé »

X	X
1	4

3461(associés- comptes d'apport
en société)

	X
	2

Sanctions: ventes des titres de l'associé défaillant après mise en demeure à un nouveau associé

5141– Banque

X	
3	

6185 –Perte sur créances irrécouvrables

X	
3	

Exercice

La SARL Light au capital de 500 000 DH (divisé en parts sociales de 1000 DH). L'associé Samir détient 100 parts sociales, mais il ne libère pas son apport après mise en demeure. La société décide de vendre ses titres à un nouvel associé pour 100 000 DH. La société vend ses parts sociales pour un montant de 80 000 DH à un nouvel associé.

TAF:

Quelles sont les étapes et les écritures comptables à passer pour régulariser l'inscription de ces apports afin de permettre au nouvel associé d'acquérir ses actions

1) Appel du capital avant défaillance

D 1111 « capital souscrit non appelé » 100 000 DH

C 1119 « capital souscrit, appelé, non versé 100 000 DH

2) Engagement de l'associé

D 3461 « associé – capital à apporter » 100 000 DH

C 1119 « capital souscrit, appelé, non versé 100 000 DH

1) 3) constatation de la défaillance

2) Samir ne paie pas, la société vend les parts à un nouvel associé pour 80 000 DH et la perte de 20 000 est à comptabiliser

D 5141 Banque 80 000 DH

D 6185 « pertes sur créances irrécouvrables » 20 000 DH

C 3462 « associés défaillants » 100 000 DH

Exercice

La SA Tower Built au capital de 700 000 DH (divisé en action de valeur nominale de 100 DH). L'associé Réda détient 2500 actions, mais il ne libère pas son apport après mise en demeure. La société décide de vendre ses titres à un nouvel associé pour 250 000 DH. Le jour de la vente aux enchères, les actions de Réda se sont vendues à 300 000 DH.

Les frais sont les suivants:

- Lettre de mise en demeure établie par un avocat pour un montant de 1000 DH
- Pénalités de retard pour 150 jours à un taux de 5% l'an
- Il y a un gain de 50 000 DH enregistré lors de la vente des actions de Réda

TAF:

Quelles sont les étapes et les écritures comptables à passer pour régulariser l'inscription de ces apports afin de permettre au nouvel associé d'acquérir ses actions. Calculez le montant des pénalités de retard et passer les écritures comptables à cet effet.

NB: le compte 7581 « produits pénalités » (produits non courants) est destiné à recevoir les intérêts des pénalités de retard
7385 produits nets de cessions de titres

Chapitre Quatrième : Affectation des Résultats des Sociétés Commerciales

Ce chapitre a pour objet l'affectation et la distribution des résultats des sociétés sur les plans juridiques, comptables et fiscaux.

En effet, le **Dahir** des **Obligations** et des **Contrats** (DOC) définit la société dans son article 982 comme étant « un **contrat** par lequel deux ou plusieurs personnes mettent en commun leurs **biens** ou **leur travail**, ou tous les **deux** à la fois, en vue de partager le **bénéfice** qui pourra en résulter ».



Cet article ne soulève pas explicitement le **problème** de la **contribution** des associés aux **pertes**.

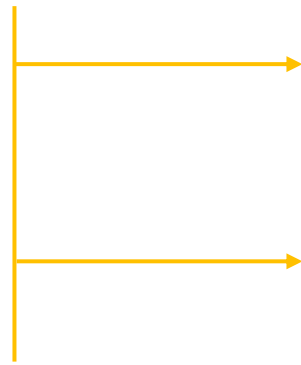


Cependant, l'article 1033 stipule que « la part de chaque associé dans les **bénéfices** et dans les **pertes** est en proportion de **sa mise** ».

Section 1^{ère}: Terminologie et détermination du résultat net

Le **résultat net** de l'exercice qui apparaît au **bilan** fait l'objet d'un **projet d'affectation** à soumettre aux associés avant l'expiration du sixième mois qui suit la clôture de l'exercice.

Dans la limite du bénéfice distribuable, les statuts prévoient généralement l'attribution:



d'un **dividende minimal**, appelé **premier dividende** ou intérêt statutaire,

complété d'un **superdividende** appelé aussi second dividende.

Le résultat de l'exercice peut aussi être **une perte** qui doit être **reporté à nouveau**, ou imputé sur les **réserves** ou sur le **capital social**.

Le projet d'affectation est présenté dans un tableau appelé:



« **Tableau d'affectation du résultat** »
qui donnera ensuite lieu à des enregistrements comptables.

Paragraphe 1^{er}: Terminologie

1- Bénéfice distribuable

Selon l'article 330 de la loi 17-95 relative aux sociétés anonymes, le bénéfice distribuable est égal à:

Bénéfice net de l'exercice =

- + report à nouveaux des exercices antérieurs
- Dotation à la réserve légale
- Dotation à la réserve statutaire
- Dotation à la réserve facultative

Il représente la **quote-part** du **résultat non affectée** par l'assemblée générale. Le report à nouveau peut être **bénéficiaire (Compte 1161** «Report à nouveau (solde créditeur) »), comme il peut être **déficitaire (Compte 1169** «Report à nouveau (solde débiteur) »).

Le report à nouveau bénéficiaire

représente une **partie du bénéfice** dont l'assemblée générale a renvoyé l'affectation à la décision de l'assemblée générale appelée à statuer sur le résultat de l'exercice suivant, pour l'affecter soit en tant que **dividendes**, soit aux **réserves**. Le report à nouveau bénéficiaire se distingue des réserves par son caractère temporaire.

Le report à nouveau déficitaire

représente la perte constatée à la clôture de l'exercice et qui n'a été imputée ni sur les réserves ni sur le capital et qu'on espère absorber par les bénéfices des exercices suivants.

3- Réserve légale

Les réserves sont en principe des **bénéfices nets affectés** durablement à l'entreprise jusqu'à décision contraire des organes compétents.

Dans les sociétés par actions, et les sociétés à responsabilité limitée, une **fraction de 5%** du **bénéfice net** de l'exercice **diminué**, le cas échéant, des **pertes antérieures**, doit obligatoirement être prélevée pour être affectée à la formation d'un **fonds de réserve** appelé « **réserve légale** ».

La réserve légale, à l'instar du capital social, assure que la société possède un **patrimoine minimal** qui constitue une sorte de garantie pour les tiers créanciers de la société.

Ce prélèvement cesse d'être obligatoire lorsque le montant de la réserve légale excède le dixième du capital social.

Le montant à considérer pour le calcul du seuil de 10% comprend **l'intégralité du capital** social y compris le **capital non appelé** et le **capital amorti**.

4- Les autres réserves

En plus de la réserve légale, il y a lieu de prélever d'autres réserves:

- **réserves statutaires** (ce sont des réserves prévues par les statuts et prennent le caractère d'obligation conventionnelle)
- **réserves facultatives** (les statuts laissent la liberté à l'assemblée générale ordinaire d'affecter tout ou partie des bénéfices aux réserves facultatives)

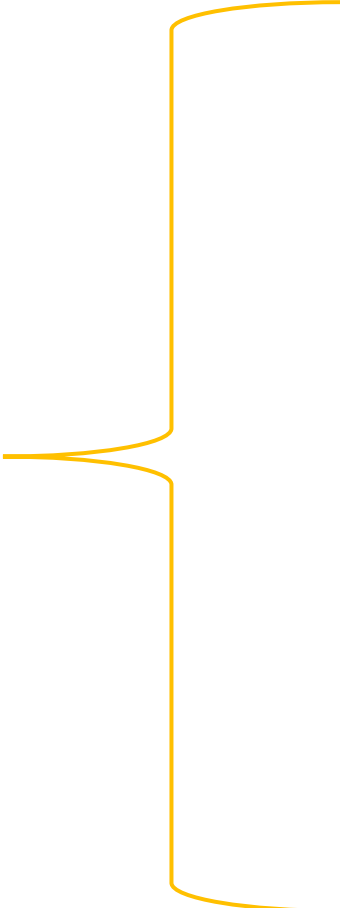
Les réserves facultatives sont, entre autres, destinées à :

- Constituer et développer le fonds de roulement de la société,
- Accroître les immobilisations,
- Assurer une certaine constance des dividendes,
- Amortir le capital,
- Faire face à des pertes éventuelles.

L'assemblée générale a la libre disposition des réserves facultatives et peut les distribuer.

5- Les dividendes

Par dividendes, on entend dire la **quote-part** du **bénéfice attribuée** aux **associés**. Ils se composent de deux fractions:



Le **premier dividende**, appelé aussi intérêt statutaire, est calculé sur le montant libéré et non remboursé des actions ou parts sociales.

Le **superdividende** est la fraction du dividende attribuée aux associés en sus du premier dividende.