

# CHAPITRE 11 La constitution des sociétés

Seules les règles comptables relatives à la comptabilisation de la constitution seront abordées, les autres relevant en particulier du droit des sociétés et du droit fiscal.

## I. Les règles juridiques de constitution des sociétés

Un entrepreneur individuel peut opter pour le statut d'entreprise individuelle à responsabilité limitée (EIRL). Cette entité n'est juridiquement pas une société même si son régime fiscal le range dans la catégorie des sociétés. Ses règles de fonctionnement et de comptabilisation peuvent être alignées sur celles de l'EURL.

### A. Les formalités juridiques de constitution

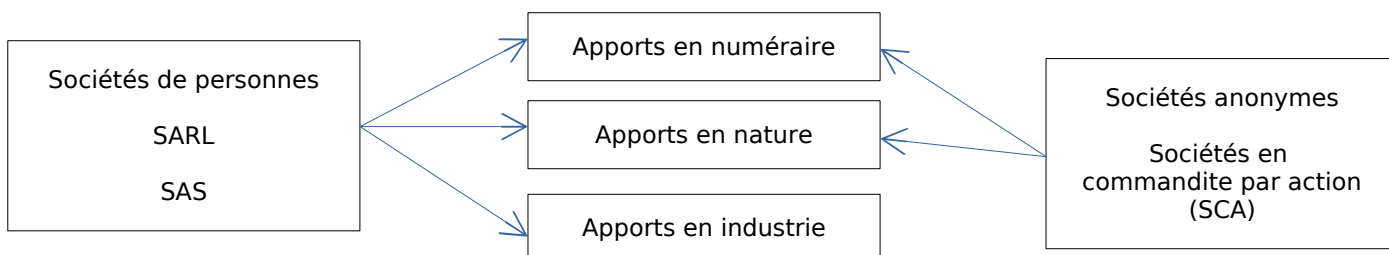
Le formalisme de la constitution est plus ou moins lourd selon le type de société créé. Dans tous les cas, les étapes suivantes doivent être respectées :

1. établissement d'un projet de statuts signé par les fondateurs avec publication d'une notice dans le cas d'appel public à l'épargne ;
2. souscription intégrale du capital par les associés, qui correspond à un engagement de ceux-ci à participer au capital de la société, même si les versements en numéraire peuvent être fractionnés ;
3. dépôt des fonds chez un notaire, à la Caisse des dépôts et consignations ou sur un compte bloqué d'un établissement de crédit ;
4. signature des statuts et première réunion des organes de direction; pour la constitution d'une société anonyme émettant des valeurs mobilières admises sur un marché réglementé, cette phase est précédée par la réunion d'une assemblée constitutive qui désigne les membres des organes de direction ;
5. enregistrement des statuts, formalités de publicité et immatriculation de la société au Registre du Commerce et des Sociétés (RCS) ;
6. déblocage des fonds.

Ces étapes conditionnent l'ordre des écritures de constitution qui devront respecter la chronologie de constitution de la société.

### B. Les différentes catégories d'apports

Il existe deux ou trois catégories d'apports selon la forme de la société :



Les apports en numéraire et en nature donnent lieu à la remise d'actions ou de parts sociales qui peuvent ou non être exprimées en valeur nominale (Code de commerce - articles 228-7 et 228-8).

Les apports en industrie n'entrent pas dans la formation du capital social.

#### Exemple

Une société anonyme est créée avec un capital de 100 000 €. M. A effectue des apports à hauteur de 12 000 €.

- Si les statuts précisent que les actions ont une valeur nominale de 10 €, M. A recevra en échange de son apport  $12\ 000/10 = 1\ 200$  actions sur un total de 10 000 actions.

- Si les statuts ne fixent pas de valeur nominale de l'action, M. A possédera  $12\ 000/100\ 000$  du capital.

#### 1. Les apports en numéraire

Ils sont effectués en échange d'actions ou de parts sociales de numéraire. Seule une partie de l'apport de chaque associé doit obligatoirement être versée à la constitution de la société (elle porte le nom de capital appelé). Le reste des apports en numéraire sera libéré ultérieurement, en une ou plusieurs fractions.

	Sociétés de personnes	SARL	Sociétés de capitaux
Fraction minimale à libérer à la constitution	Fixée par les statuts.	<b>1/5 de chaque apport</b> ou du nominal de chaque part.	<b>1/2 de chaque apport</b> ou du nominal de chaque action.
Délai de libération totale du reste des apports	Fixé par les statuts.	Dans un délai de 5 ans à compter de l'immatriculation de la société au RCS.	

Chaque actionnaire peut verser un montant supérieur à celui qui a été appelé; ce versement supplémentaire, souvent effectué par les associés dirigeants, est appelé « versement anticipé».

## 2. Les apports en nature

Ils concernent des éléments d'actif autres que du numéraire (immeuble, fonds commercial, matériel, stocks, créances, etc.) et peuvent être grevés d'un passif (emprunts, dettes fournisseurs, etc.). L'apport net d'un associé, rémunéré par des actions ou parts sociales, est la différence entre les actifs et passifs apportés (le Passif est alors intégré à celui de la société en constitution).

Quelle que soit la société commerciale, l'apport en nature fait l'objet d'une évaluation dans les statuts. Les apports en nature doivent obligatoirement être intégralement libérés dès la constitution de la société.

## 3. Les apports en industrie

Ils représentent les connaissances techniques ou professionnelles apportées par un associé. Ces apports donneront lieu à versement d'une partie du bénéfice, mais ils n'entrent pas dans la formation du capital. Les apports en industrie sont interdits dans les sociétés anonymes.

# II. Comptabilisation des opérations de constitution des sociétés

La comptabilisation des opérations de constitution d'une société doit refléter les différentes étapes obligatoires découlant des formalités de constitution :

- promesses d'apports: engagement des associés dans la formation du capital (compte 1011)
- appel du capital: demande de versement total ou partiel des apports (compte 1012)
- libération des apports: versements effectifs des associés (compte 1013)

En outre, les frais engagés relatifs à la constitution peuvent faire l'objet de deux méthodes comptables de traitement.

## A. Le traitement comptable des frais de constitution

La constitution d'une société entraîne des frais: honoraires, frais d'actes et de publicité légale et éventuellement droits d'enregistrement.

Deux solutions sont envisageables pour leur comptabilisation (PCG - article 212-9).

### 1. La méthode de référence du PCG

Le Plan comptable général pose comme méthode de référence (méthode préférentielle) l'inscription des frais de constitution dans les comptes de charges par nature correspondant aux dépenses engagées. Cette méthode est privilégiée par le normalisateur car ne peuvent être constatées à l'actif les dépenses ne générant pas d'avantages économiques futurs.

#### Contexte 1

La SARL Lafont est créée le 1er mars 2019. Elle a opté pour la méthode de référence. Les frais de constitution, payés par chèque, sont les suivants :

- honoraires du notaire: 2 000 € HT;
- frais d'actes et de publicité: 1 000 € HT.

**Comptabilisez les frais de constitution**

### 2. L'étalement des frais de constitution

Le PCG autorise l'inscription des frais de constitution à l'actif du bilan de l'entreprise, en frais d'établissement. Ils sont alors amortis sur une durée maximale de 5 ans, ce qui permet une répartition de la charge sur l'exercice de constitution et les exercices ultérieurs.

Cette inscription des charges au bilan entraîne une contrainte pour l'entreprise au niveau de la distribution des résultats. En effet, aucune distribution n'est possible tant qu'il existe des frais d'établissement non entièrement amortis au bilan (Code de commerce - article 232-9).

#### Contexte 2

Hypothèse: La SARL a opté pour l'activation et l'étalement de ses frais de constitution.

**Comptabilisez les frais de constitution et leur conséquence en fin d'exercice.**

## B. Les enregistrements comptables en cas de libération intégrale

### 1. Les promesses d'apports

Les apports en nature et les apports en numéraire sont constatés distinctement dans les comptes 45611. Associés - Apports en nature et 45615. Associés - Apports en numéraire (PCG-article 944-45). Lorsqu'il existe plusieurs apporteurs en nature, il est préférable d'ouvrir un sous-compte par apporteur. En contrepartie, la remise des titres aux apporteurs est constatée par la création du capital ; les apports n'étant pas encore appelés, on utilise le compte 1011. Capital souscrit - non appelé. L'appel du capital émane de l'organe dirigeant

de la société.

### Contexte 3

La société anonyme TINGELY est constituée le 5/10/2019 avec un capital de 216 000 € divisé en 10800 actions de 20€. M. TINGELY effectue un apport en nature qui se décompose comme suit :

- un terrain évalué à 36 000 €
- un emprunt bancaire repris pour 20 000 €
- une construction évaluée à 128 000 €
- du matériel apporté pour 19 000 €
- une créance client apporté pour 5000 €

Les autres actionnaires souscrivent des actions de numéraire à libérer intégralement à la constitution. L'apport de M. TINGELY s'élève à 188 000 € dont 20 000 € à titre onéreux et donc 168 000 € rémunérés par des actions. Les autres actionnaires apportent donc 216 000 - 168 000 = 48 000 €

- 1. Comptabiliser les promesses d'apport.**
- 2. Comptabiliser l'appel du capital**

## 2. La réalisation des apports :

Les apports en nature sont constatés pour les valeurs figurant dans le contrat de société et approuvées par le commissaire aux apports. Dans le cas particulier d'apports de créances non garanties par l'apporteur, la différence entre le nominal des créances et leur valeur d'apport est inscrite au crédit d'un compte d'ordre tel que 4118. Compte d'ordre sur créances.

Le versement des apports en numéraire est constaté dans le compte de tiers ou de trésorerie correspondant. S'il s'agit d'un compte bancaire bloqué, il est préférable d'ouvrir un sous-compte du compte 512. Banque. Après constatation des versements, le capital est viré au compte 1013. Capital souscrit - appelé, versé.

a) le schéma simplifié d'écritures

Lorsque les dates de promesse et de réalisation des apports coïncident, ce qui est fréquemment le cas dans la constitution des sociétés de personnes et des SARL, il est possible de regrouper les étapes de promesse et de réalisation des apports. Dans les opérations les plus simples, le compte de capital peut alors être résumé au compte 101. Capital social.

Lorsque les apports à une petite société, de type société de famille, sont tous libérés lors de la signature des statuts, il est possible d'envisager une simplification maximale.

### Contexte 3 (suite)

La créance client apportée par M. TINGELY pour 5 000 € a un nominal de 6 000 €.

Les apports en numéraire sont versés au notaire le 6 octobre.

Le 25 octobre, la société est immatriculée et le notaire verse les fonds sur le compte bancaire de l'entreprise, sous déduction de 2 200 € HT d'honoraires et de 800 € HT de frais de publicité.

La SA a opté pour la méthode préférentielle de traitement des frais de constitution.

- 3. Comptabilisez la constitution de la société si tous les apports sont libérés lors de la signature des statuts.**
- 4. Comptabilisez les opérations d'apport suivant la méthode simplifiée**

b) le schéma complet d'écriture

### Contexte 3 (suite 2)

#### Comptabilisez les opérations de constitution

## C. Les enregistrements comptables en cas d'appels fractionnés du capital

### 1. Les écritures de constitution

En cas d'appels fractionnés du capital, le montant total des apports doit figurer en capitaux propres dans le bilan de la société. En contrepartie, la créance non exigible sur les associés est inscrite en tête de l'actif par un compte de capitaux propres négatifs, 109. Actionnaires : capital souscrit - non appelé.

### Contexte 4

La société anonyme Scarpa est créée le 15 octobre 2019. Tous les actionnaires ont souscrit en numéraire les 10000 actions de 10 € de valeur nominale émises. Les actions doivent être libérées à la souscription du minimum légal prévu pour les sociétés anonymes, soit la moitié du capital.

Le 31 octobre, tous les versements ont été effectués sur un compte bloqué de banque.

- 1. Comptabilisez les étapes de constitution de la société.**
- 2. Reportez ces opérations dans les comptes schématiques.**
- 3. Établissez le bilan au 31/10/2019.**

## 2. Les appels ultérieurs

Le gérant de la SARL ou le conseil d'administration ou le directoire de la société anonyme peuvent appeler une fraction supplémentaire ou le reste du capital dans le délai de 5 ans après la constitution. Une date limite est fixée pour réaliser les versements suite à l'appel. Une fois appelée, la créance sur les actionnaires est transférée du compte 109. Actionnaires: capital souscrit - non appelé au compte 4562. Apporteurs - Capital appelé, non versé.

### Contexte 4 (suite)

Le conseil d'administration de la SA Scarpa appelle un quart supplémentaire du capital le 15 janvier 2020 avec date limite de versement le 15 février 2020. À ce moment, tous les actionnaires se sont exécutés Les comptes se présentent ainsi avant l'appel supplémentaire

1011 Capital souscrit - non appelé : solde créditeur de 50 000  
1013 Actionnaires - Capital appelé, versé : solde créditeur de 50 000  
109 Actionnaires - Capital souscrit, non appelé : solde débiteur de 50 000

- 4. Comptabilisez l'appel supplémentaire**
- 5. Effectuez les reports dans les comptes schématiques**
- 6. Présentez l'impact sur le bilan de ces opérations d'apport**

## D. Le cas des versements anticipés

### 1. La comptabilisation des versements

Lorsqu'une partie du capital n'est pas appelée à la constitution, certains actionnaires ont la possibilité d'effectuer des versements supplémentaires. Dans certains cas, le contrat de société prévoit que les dirigeants effectueront ces versements. Il se peut également que ces versements anticipés aient lieu lors d'un appel ultérieur du capital.

Dans ces cas, le capital n'est toujours pas appelé même si le versement a eu lieu; celui-ci est constaté dans un compte de dette de la société vis-à-vis de l'associé 4564. Actionnaires - Versements anticipés (PCG - article 944-45). Cette dette figure au bilan dans le poste « Autres dettes ».

### Contexte 4 (suite 2)

Lors de la constitution de la SA Scarpa, M. Tomasi, souscripteur de 1 000 actions, a effectué un versement de la totalité du nominal de ses actions.

- 7. Calculez le versement total de M Tomasi et son versement anticipé.**
- 8. Déterminez le total des versés en numéraire reçus par la société Scarpa**
- 9. Comptabilisez les opérations de constitution de la société Scarpa**

### 2. Les appels ultérieurs

Il convient de ne pas appeler les montants déjà versés. Après libération totale du capital, le compte 4564. Actionnaires - Versements anticipés est automatiquement soldé.

### Contexte 4 (suite 3)

La SA Scarpa appelle le troisième quart du capital le 15 janvier 2020. Le 15 février, tous les versements ont été effectués.

- 10. Calculez le montant à appeler, ainsi que le montant à percevoir.**
- 11. Comptabilisez l'appel ultérieur et la réalisation des apports.**

## III. Cas des actionnaires retardataires/défaillants

### A. Les actionnaires retardataires

Lors de l'appel d'une fraction de capital, il se peut que certains actionnaires ne versent pas les fonds dans les délais réclamés. Les dirigeants de la société adressent alors une mise en demeure aux actionnaires retardataires, qui disposent d'un délai de 30 jours pour verser les fonds réclamés. La société peut exiger, en plus du montant dû, des intérêts de retard (souvent précisés par les statuts) et le remboursement des frais engagés pour le recouvrement des fonds. À la date limite de paiement, le montant dû par les actionnaires

retardataires est viré dans le compte 4566. Actionnaires défaillants (PCG - article 944-45).

### Contexte 5

Une société anonyme a procédé, le 1er octobre, à l'appel du troisième quart du nominal de 10 000 actions de 10 €. À la date limite de paiement, le 31 octobre, deux actionnaires, M. Favre (détenteur de 500 actions) et M. Bizet (détenteur de 400 actions) n'ont pas répondu à l'appel.

M. Favre règle, le 25 novembre, le montant dû, majoré de 36 € TTC de frais mis à sa charge et des intérêts de retard de 5,20 €. Le cas de M. Bizet sera examiné dans le B.

#### 1. Comptabilisez l'apport en retard de M. Favre

##### B. Les actionnaires défaillants

À la fin du délai suivant la mise en demeure des actionnaires retardataires, la société peut vendre les actions dont les porteurs sont défaillants. Cette vente est faite aux enchères lorsque les titres ne sont pas cotés. En cas de titres cotés (en général suite à une augmentation de capital car une société créée est rarement cotée en Bourse), les actions sont vendues directement par une procédure d'exécution en Bourse.

Le prix de vente des titres dépend de la fraction déjà appelée et le nouvel acquéreur deviendra redevable ultérieurement des fractions non encore appelées.

Les produits de la vente reviennent à la société émettrice à concurrence des sommes qui lui sont dues par l'actionnaire défaillant: montant appelé et non réglé, frais, intérêts de retard. L'actionnaire défaillant est ensuite remboursé par la société de la différence entre le montant de la vente et celui des sommes qu'il doit :

Débit	Crédit
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Montant appelé et non payé</li> <li>- Frais mis à sa charge</li> <li>- Intérêts de retard</li> </ul>	Produit de la vente des titres
Solde - montant dû à l'actionnaire défaillant	

### Contexte 5 (suite)

Le 31 octobre, la somme de  $400 \times 2,50 \text{ €} = 1\,000 \text{ €}$ , représentant le troisième quart non payé par M. Bizet, a été inscrite au débit du compte 4566 - Actionnaires défaillants. Les actions de M. Bizet sont vendues aux enchères pour un montant de 7,30 € par action, le 15 novembre. M. Bizet devra subir un intérêt de retard de 7,50 € et des frais de 252 € TTC.

#### 2. Présentez la situation financière de M. Bizet

#### 3. Comptabilisez les opérations liées à la défaillance de M. Bizet

### Exemple de bilan après la constitution

Apports de 100 000 € libérés de moitié avec 5 000 € de versements anticipés et construction de 60 000 € :

ACTIF		PASSIF	
Capital souscrit - non appelé	50 000	Capital social (dont versé: 110 000)	160 000
Immobilisations :		Dettes diverses :	
Constructions	60 000	Autres dettes	5 000
Actifs circulants :			
Disponibilités	55 000		
<b>TOTAL</b>	<b>165 000</b>	<b>TOTAL</b>	<b>165 000</b>