

Marcel Dobill

# COMPTABILITÉ OHADA

**TOME III**

Comptabilité des sociétés

**76 cas d'application avec solutions**  
**47 exercices à résoudre**



AECC - KARTHALA

COMPTABILITÉ OHADA

TOME 3

Cabinet AECC  
SARL au capital de 1 000 000 FCFA  
R.C/DLA/1982/B/2264  
Imm. SCIFE 32932 01 G  
N° Contribuable : M128700000102X

**A**udit  
**E**xpertise **C**omptable  
**C**onseil

1090, rue du Tribunal  
B.P. 1365 DOUALA-CAMEROUN  
Téléphone : (237) 33 42 01 03  
Fax : (237) 33 42 39 16  
E-mail : [aecc@cabinet-aecc.com](mailto:aecc@cabinet-aecc.com)  
Site web : [www.cabinet-aecc.com](http://www.cabinet-aecc.com)

- Agréé par la CEMAC N° SEC 13  
- Inscrit à l'ordre national des experts-  
comptables du Cameroun N° SEC 20

KARTHALA sur Internet : <http://www.karthala.com>  
 Paiement sécurisé

© Éditions KARTHALA et AECC, 2013  
ISBN : 978-2-8111-0872-4

Marcel Dobill

# Comptabilité OHADA

## Tome 3 Comptabilité des sociétés

Nouvelle édition revue et augmentée

KARTHALA  
22-24, bd Arago  
75013 Paris

CABINET AECC  
1090, rue du Tribunal  
BP 1365 Douala-Cameroun

# ■ TABLE DES MATIÈRES

Avant-propos .....	13
--------------------	----

## PREMIÈRE PARTIE

### **LA CONSTITUTION DE LA SOCIÉTÉ COMMERCIALE**

<b>CHAPITRE I : LA CONSTITUTION DE LA SOCIÉTÉ COMMERCIALE.....</b>	<b>17</b>
1. Généralités .....	17
1.1. Définition de la société commerciale.....	17
1.2. Règles générales de constitution.....	17
2. Les types de sociétés.....	19
3. Les aspects fiscaux de la constitution .....	21
3.1. Immatriculation au registre du commerce et du crédit mobilier (RCCM).....	21
3.2. Enregistrement des statuts .....	21
4. Les aspects comptables de la constitution.....	23
4.1. Note de débours du notaire .....	23
4.2. Frais supportés par les fondateurs.....	24
4.3. Opérations d'apport.....	24
4.4. Plan des comptes.....	25
4.5. Comptabilisation .....	25
 <b>CHAPITRE II : LA CONSTITUTION D'UNE SOCIÉTÉ ANONYME.....</b>	 <b>27</b>
1. Les dispositions juridiques .....	27
1.1. Définition.....	27
1.2. Formation du capital social.....	27
1.3. Nature des apports et valeur nominale .....	28
1.4. Exemple de bulletin de souscription.....	29
2. Les aspects comptables de la constitution d'une SA .....	30
2.1. Libération intégrale des actions en numéraire.....	30
2.2. Apports en numéraire libérés progressivement .....	32
Exercices .....	39

<b>CHAPITRE III : LA CONSTITUTION D'UNE SOCIÉTÉ À RESPONSABILITÉ LIMITÉE</b>	43
1. Les formalités juridiques et fiscales .....	43
2. Les aspects comptables de la constitution .....	44
<b>CHAPITRE IV : LA CONSTITUTION D'UNE SOCIÉTÉ EN NOM COLLECTIF ET D'UNE SOCIÉTÉ EN COMMANDITE SIMPLE</b>	47
1. Les aspects juridiques de la constitution .....	47
1.1. Généralités.....	47
1.2. Rédaction des statuts.....	47
1.3. Capital social.....	48
1.4. Nomination du gérant.....	48
2. Les aspects fiscaux de la constitution .....	48
3. Les aspects comptables de la constitution .....	48
3.1. Apports intégralement libérés à la constitution.....	49
3.2. Libération progressive des apports.....	51
3.3. Apports comportant des créances .....	53

## DEUXIÈME PARTIE

### **LES OPÉRATIONS AVEC LES ASSOCIÉS**

<b>CHAPITRE V : LA DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL ET DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS</b>	59
1. Généralités .....	59
2. Le champ d'application de l'impôt sur les sociétés .....	59
2.1. Les personnes morales soumises de plein droit ou assujetties.....	59
2.2. Les personnes morales soumises sur option.....	60
2.3. Les personnes morales exonérées de l'impôt sur les sociétés .....	60
2.4. La territorialité de l'impôt sur les sociétés .....	61
2.5. L'exercice fiscal, ou période d'imposition.....	61
3. Le passage du résultat comptable au résultat fiscal définitif.....	61
3.1. Les réintégrations de charges.....	61
3.2. Les déductions.....	72
4. Le calcul de l'impôt sur les sociétés .....	73
Exercices .....	74
<b>CHAPITRE VI : L'AFFECTATION DU RÉSULTAT</b>	79
1. Les règles générales d'affectation .....	79
2. La répartition des bénéfices dans une SNC ou dans une SCS.....	80
3. La répartition des bénéfices dans les SA.....	82

## TABLE DES MATIÈRES

3.1. Prescriptions légales .....	82
3.2. Affectation du résultat.....	83
3.3. Cas particulier : les actions sont partiellement libérées.....	85
<b>CHAPITRE VII : LES COMPTES COURANTS DES ASSOCIÉS.....</b>	<b>87</b>
1. Généralités .....	87
1.1. Définition.....	87
1.2. Objectif.....	87
1.3. Règles juridiques.....	87
2. Les intérêts des comptes courants des associés .....	88
3. L'aspect comptable .....	88
<b>TROISIÈME PARTIE</b>	
<b>LES MODIFICATIONS DU CAPITAL</b>	
<b>CHAPITRE VIII : L'AUGMENTATION DU CAPITAL.....</b>	<b>93</b>
1. Objectif .....	93
2. La justification et la nature d'une augmentation de capital.....	93
2.1. Augmentation du capital par apports nouveaux.....	94
2.2. Augmentation du capital par conversion des dettes.....	111
2.3. Augmentation du capital par conversion des obligations en actions .....	112
2.4. Augmentation du capital par incorporation des réserves.....	113
2.5. Double augmentation du capital.....	116
Exercices .....	122
<b>CHAPITRE IX : LA RÉDUCTION DU CAPITAL.....</b>	<b>125</b>
1. La réduction du capital non motivée par des pertes.....	125
1.1. Réduction de la valeur nominale des titres.....	125
1.2. Réduction du nombre de titres.....	128
1.3. Réduction par rachat de titres en bourse .....	129
2. La réduction du capital motivée par des pertes.....	131
Exercices .....	132
<b>CHAPITRE X : L'AMORTISSEMENT DU CAPITAL.....</b>	<b>133</b>
1. Définition.....	133
2. Les conséquences de l'amortissement.....	133
3. Les modalités pratiques de l'amortissement .....	134
4. L'aspect comptable de l'opération.....	134
<b>Exercices d'ensemble des trois premières parties.....</b>	<b>137</b>

## QUATRIÈME PARTIE

**L'ÉVALUATION ET LA FUSION DE LA SOCIÉTÉ COMMERCIALE**

<b>CHAPITRE XI : L'ÉVALUATION DES TITRES SOCIAUX</b> .....	145
1. Généralités .....	145
2. La méthode fondée sur la valeur boursière du titre .....	146
3. La méthode fondée sur le bénéfice.....	147
3.1. Valeur financière du titre.....	147
3.2. Valeur de rendement .....	148
4. La méthode fondée sur le patrimoine.....	150
4.1. Actif net.....	150
4.2. Valeur mathématique .....	153
Exercices .....	161
<b>CHAPITRE XII : LA FUSION</b> .....	163
1. Définition.....	163
2. Les caractéristiques juridiques.....	164
2.1. Les caractéristiques fondamentales.....	164
2.2. Les conditions d'une fusion.....	165
2.3. La date d'effet des fusions.....	165
3. L'évaluation des titres .....	166
4. Le traitement fiscal .....	169
4.1. La TVA.....	170
4.2. Les impôts directs (IS) .....	170
4.3. Droit d'enregistrement.....	171
5. La comptabilisation des opérations de fusion.....	172
5.1. Principe.....	172
5.2. Comptabilisation chez l'absorbée.....	172
5.3. Comptabilisation dans la société absorbante .....	175
<b>CHAPITRE XIII : LA SCISSION</b> .....	211
1. Définition.....	211
2. Le traitement fiscal .....	211
3. Le traitement comptable.....	212
<b>CHAPITRE XIV : L'APPORT PARTIEL D'ACTIF</b> .....	221
1. Définition.....	221
2. Le traitement fiscal .....	221
3. Le traitement comptable.....	222
<b>Exercices d'ensemble de la quatrième partie</b> .....	225

## TABLE DES MATIÈRES

## CINQUIÈME PARTIE

**LES COMPTES CONSOLIDÉS ET LES COMPTES COMBINÉS**

<b>CHAPITRE XV : GÉNÉRALITÉS SUR LES COMPTES CONSOLIDÉS ET LES COMPTES COMBINÉS</b> .....	233
1. Définition.....	233
2. La notion de groupe de sociétés.....	233
3. Le contrôle exercé par l'entreprise consolidante .....	234
3.1. Entreprise sous contrôle exclusif.....	234
3.2. Entreprise sous contrôle conjoint.....	234
3.3. Entreprise sous influence notable .....	235
4. L'obligation d'établir des comptes consolidés.....	235
<b>CHAPITRE XVI : PÉRIMÈTRE ET MÉTHODE DE CONSOLIDATION</b> .....	237
1. Le périmètre de consolidation.....	237
1.1. Détermination du périmètre de consolidation .....	237
1.2. Exclusion du périmètre de consolidation .....	238
1.3. Variations du périmètre de consolidation .....	239
2. Les méthodes de consolidation.....	239
2.1. La méthode de l'intégration globale .....	239
2.2. La méthode de l'intégration proportionnelle.....	239
2.3. La méthode de la mise en équivalence.....	240
<b>CHAPITRE XVII : LA MISE EN ŒUVRE DE LA CONSOLIDATION</b> .....	241
1. L'entrée de l'entreprise dans le groupe.....	241
1.1. L'écart d'évaluation .....	241
1.2. L'écart d'acquisition .....	242
1.3. Évolution et amortissement de l'écart de première consolidation .....	242
2. Les retraitements des comptes des entreprises consolidées.....	242
2.1. Les traitements d'homogénéité.....	243
2.2. L'élimination des écritures passées pour la seule application des législations fiscales .....	243
2.3. La conversion en francs CFA des états financiers des entreprises étrangères .....	244
<b>CHAPITRE XVIII : LES OPÉRATIONS DE CONSOLIDATION</b> .....	245
1. Le processus de consolidation.....	245
2. Les autres opérations d'élimination et les retraitements.....	245
2.1. L'élimination des titres de participation .....	246
2.2. L'élimination des opérations intra-groupe .....	246
2.3. La prise en compte des impôts différés de la consolidation.....	247

<b>CHAPITRE XIX : LES ÉCRITURES COMPTABLES DE LA CONSOLIDATION .....</b>	249
1. La technique des tableaux.....	249
2. La technique comptable .....	250
2.1. Écritures comptables avant traitement de consolidation.....	250
2.2. Comptabilisation de l'écart de première consolidation .....	252
2.3. Enregistrement comptable des retraitements de consolidation : élimination des opérations.....	254
<b>CHAPITRE XX : LES INFORMATIONS FINANCIÈRES CONSOLIDÉES.....</b>	259
1. Les états financiers consolidés.....	259
1.1. Le bilan consolidé.....	259
1.2. Le compte de résultat consolidé .....	262
1.3. Le tableau financier consolidé des ressources et des emplois .....	263
1.4. L'état annexé.....	263
1.5. Le tableau de variation des capitaux propres consolidés.....	263
2. Cas particulier : société faisant appel public à l'épargne.....	264
3. Autres informations sur la gestion et le contrôle des comptes consolidés.....	264
<b>CHAPITRE XXI : LES COMPTES COMBINÉS .....</b>	265
1. Définition.....	265
2. Périmètre de combinaison .....	265
3. Critères d'établissement des comptes combinés.....	266
4. Règles de combinaison.....	266
4.1. Principes d'établissement des comptes combinés.....	266
4.2. Règles d'évaluation et de retraitement .....	267
<b>Applications d'ensemble de la cinquième partie .....</b>	271
<b>Exercices d'ensemble de la cinquième partie.....</b>	321

## SIXIÈME PARTIE

**LA DISSOLUTION-LIQUIDATION  
DE LA SOCIÉTÉ COMMERCIALE**

<b>CHAPITRE XXII : LA DISSOLUTION DE LA SOCIÉTÉ COMMERCIALE.....</b>	325
1. Causes de la dissolution.....	325
2. Effets de la dissolution.....	326
2.1. Les effets de la dissolution sur la société .....	326
2.2. Les effets de la dissolution sur les tiers .....	327
3. Les formalités de publicité (article 202 de l'Acte Uniforme) .....	327

## TABLE DES MATIÈRES

<b>CHAPITRE XXIII : LA LIQUIDATION DE LA SOCIÉTÉ COMMERCIALE .....</b>	<b>329</b>
1. Généralités .....	329
2. Les aspects juridiques.....	329
3. Les opérations de liquidation .....	330
<b>CHAPITRE XXIV : LA COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS DE LIQUIDATION.....</b>	<b>331</b>
1. Généralités .....	331
2. Les écritures comptables .....	332
2.1. Méthode 1 : Utilisation des comptes de charges et de produits hors activités ordinaires .....	332
2.2. Méthode 2 : Utilisation directe du sous-compte I 388-Résultat de liquidation.....	335
3. L'existence du liquidateur.....	338
<b>Applications d'ensemble de la sixième partie .....</b>	<b>341</b>
<b>Exercices d'ensemble de la sixième partie.....</b>	<b>355</b>
<b>Sigles et abréviations.....</b>	<b>359</b>
<b>Bibliographie .....</b>	<b>361</b>

# L'espace OHADA



# ■ AVANT-PROPOS

Réunis à Port Louis (île Maurice), des dirigeants africains ont signé, le 17 octobre 1993, le traité de l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA) dont le but, sur le plan économique, est de promouvoir le développement et l'intégration régionale ainsi que la sécurité juridique et judiciaire dans l'espace OHADA.

Ce traité vise à doter les États parties, dix-sept à ce jour (Bénin, Burkina Faso, Cameroun, Centrafrique, Comores, Congo, Côte d'Ivoire, Gabon, Guinée, Guinée-Bissau, Guinée équatoriale, Mali, Niger, République démocratique du Congo, Sénégal, Tchad et Togo), de règles communes, simples, modernes et adaptées à la situation de leurs économies.

Les actes pris pour l'adoption de ces règles communes sont appelés « Actes Uniformes ». Ils sont directement applicables et obligatoires dans les États parties, nonobstant toute disposition de droit interne antérieure ou postérieure contraire. C'est ainsi que l'Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises, auquel est annexé le système comptable OHADA, a consacré un nouveau référentiel comptable dans les États signataires.

Cet Acte Uniforme est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 pour les comptes personnels des entreprises et le 1<sup>er</sup> janvier 2002 pour les comptes combinés et les comptes consolidés.

Ce changement de référentiel comptable a créé un vide en matière d'ouvrages didactiques pour assurer la formation initiale et continue des comptables dans l'espace OHADA. L'objectif de cet ouvrage en trois tomes est de contribuer à le combler. Exercice difficile, ambitieux mais indispensable. Si par sa volonté pédagogique, la *Comptabilité OHADA* concerne un vaste public, le tome 3 s'adresse plus particulièrement aux étudiants de l'enseignement supérieur.

Cette nouvelle édition revue et augmentée répond à notre souci d'enrichir continuellement le cadre professionnel de la comptabilité, de tenir compte des évolutions de la loi, des programmes académiques, et enfin de couvrir des omissions éventuelles.

Le **premier tome**, consacré à la comptabilité générale, commence par un rappel de la logique de base du modèle, dans son articulation avec l'activité de l'entre-

prise, puis propose une présentation générale du système comptable OHADA. Il est structuré en cinq parties :

- Les techniques comptables de base du système comptable OHADA ;
- Les opérations du cycle d'exploitation ;
- Les opérations du cycle de trésorerie ;
- Les opérations du cycle de financement ;
- Les opérations du cycle d'investissement.

Le **deuxième tome** est consacré :

- aux systèmes comptables ;
- aux travaux de fin d'exercice ;
- aux opérations spécifiques.

Le **troisième tome** traite de la comptabilité des sociétés. Il est structuré autour des centres d'intérêts essentiels, à savoir :

- la constitution des sociétés commerciales ;
- les opérations avec les associés ;
- les modifications du capital ;
- l'évaluation et la fusion des sociétés commerciales ;
- les comptes consolidés et les comptes combinés ;
- la dissolution-liquidation de la société commerciale.

Cet ouvrage, qui se veut complet, est assorti de nombreux exemples chiffrés, d'un ensemble de questions de réflexion, de cas d'application, d'exercices pratiques judicieusement choisis et à la difficulté croissante pour faciliter la compréhension et l'assimilation des thèmes traités.

Fruit d'une longue expérience pratique, cet ouvrage se voudrait le compagnon indispensable de tous les apprenants en comptabilité et gestion, le précieux instrument de travail de tous les professionnels de la comptabilité et de tous ceux qui souhaitent actualiser leurs connaissances et mettre en œuvre le système comptable OHADA.

La normalisation comptable engagée par l'IASB a initié la mondialisation de la comptabilité. C'est un changement de nature et de culture qui prend progressivement forme dans chaque entreprise, y compris dans celles de l'espace OHADA.

L'évolution de la comptabilité OHADA vers le référentiel comptable international (normes IAS/IFRS) dans les domaines de la présentation, de l'évaluation et de la comptabilisation de l'information financière devient une nécessité absolue dont la Commission de normalisation comptable-OHADA (CNC-OHADA) doit tenir compte. Tel est le vœu que nous formulons dans cette deuxième édition.

Marcel DOBILL

# ■ BIBLIOGRAPHIE

## TEXTES DE BASE

### Traité OHADA

(Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires)

- Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises sises dans les États parties au traité (Journal officiel de l'OHADA n° 10).
- Acte Uniforme portant sur le droit commercial général (Journal officiel de l'OHADA n° 10).
- Acte Uniforme sur le droit des sociétés commerciales et du Groupement d'intérêt économique (Journal officiel de l'OHADA n° 10).

## OUVRAGES DE RÉFÉRENCE

COLINET François et PAOLI Simon, *Pratique des comptes consolidés*, Paris, Dunod, 2008.

ERNST & YOUNG, *Actes Uniformes OHADA. Les études pratiques d'Ernst and Young en Afrique*, éditions FFA, 2006.

ESCAFFRE Lionel et TORT Éric, *Les normes comptables internationales IAS/IFRS*, Paris, Gualino, coll. « Les zoom's », 2006.

FRIÉDÉRICH M., LANGLOIS G., BURLAUD A., *Comptabilité approfondie*, Paris, Foucher, 2005.

GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, *Comptabilité générale. Introduction à la comptabilité*, Paris, Gualino, coll. « Les zoom's », 2007.

LANGLOIS G. et MOLLET M., *Gestion financière*, Paris, Foucher, 2003.

MONTIER Jean et SCOGNAMIGLIO Gilles, *Techniques de consolidation*, Paris, Economica, 1995.

OBERT Robert, *Comptabilité approfondie et révision*, Paris, Dunod, 2002.

OBERT Robert, *Synthèse droit et comptabilité. Opérations courantes et opérations affectant les structures et les groupes*, Paris, Dunod, 2000.

PRICEWATERHOUSECOOPERS, *Code pratique, Comptable*, Levallois, Francis Lefebvre, 2008.

PRICEWATERHOUSECOOPERS, *Mémento pratique, Comptable*, Levallois, Francis Lefebvre, 2010.

SAMBE Oumar, DIALLO Mamadou Ibra, *Le Praticien comptable. Système comptable OHADA*, Dakar, Éditions comptables et juridiques, 2003.

## PÉRIODIQUES ET SITES INTERNET

CNAM-INTEC, <http://www.cnamintec.fr>

Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, *Revue française de la comptabilité*, <http://www.experts-comptables.fr>

Groupe Revue Fiduciaire, *La Revue fiduciaire comptable*, <http://www.grouperf.com>

Comptabilité OHADA

Tome III

## **Comptabilité des sociétés**

Dans ce troisième et dernier volet de la *Comptabilité OHADA*, Marcel Dobill traite un certain nombre d'événements de la vie des sociétés commerciales, tels que la constitution (type de société et statuts), l'impôt sur les sociétés, les opérations avec les associés, la modification du capital, l'évaluation et la fusion, la consolidation et la combinaison, la dissolution-liquidation.

L'utilisateur de ce manuel trouvera rapidement des réponses à ses interrogations à travers un exposé clair et précis, illustré de nombreux exercices d'application permettant une meilleure compréhension et une bonne assimilation des aspects comptables abordés.

*Diplômé de l'ESCAE d'Amiens (École supérieure de commerce et d'administration des entreprises) et titulaire d'un DESS en gestion des entreprises (Université de Rouen), Marcel Dobill est expert-comptable, commissaire aux comptes et consultant. Après avoir travaillé dans des cabinets d'audit internationaux, il a créé en 1986 avec deux confrères le cabinet Audit, Expertise comptable, Commissariat aux comptes et Conseil (AECC) à Douala au Cameroun. Outre la direction de l'audit au sein du cabinet, il anime des séminaires de formation en comptabilité et gestion.*



9 782811 108724

ISBN : 978-2-8111-0872-4