

# 17 La clôture des comptes annuels dans les sociétés de capitaux

## 1. Introduction

Les sociétés de capitaux sont conçues surtout pour réunir des fonds importants en vue de réaliser de gros projets. Dans ces sociétés, les capitaux sont déterminants, les associés sont généralement nombreux et leur influence est minime. Certes, ils apportent les capitaux, mais ils ne gèrent pas l'entreprise (à l'exception de celles de petite dimension). Leur responsabilité est peu étendue; elle est limitée au montant de leur apport.

Le principal avantage des sociétés de capitaux est de limiter la responsabilité des associés: en cas de faillite, seuls les biens de l'entreprise servent à régler les dettes de celle-ci, à l'exclusion des biens personnels des propriétaires. Un autre avantage est la continuité de ces sociétés: comme ce type d'entreprise est indépendant de ses propriétaires, elle peut continuer son activité après le décès ou la retraite des propriétaires d'origine. En outre, il est plus facile pour les sociétés de capitaux que pour les sociétés de personnes de financer leur croissance en augmentant leur capital par l'émission de nouvelles actions, respectivement de nouvelles parts sociales. De même, les banques leur prêtent plus facilement de l'argent, compte tenu du statut juridique et de la continuité des sociétés de capitaux.

Le principal désavantage des sociétés de capitaux est la double imposition sur le plan fiscal. La société doit payer des impôts sur ses bénéfices et les propriétaires doivent également payer des impôts sur les parts de bénéfice (dividendes) reçus de l'entreprise. Pour les propriétaires cela équivaut à une double imposition des bénéfices de l'entreprise. Les coûts pour la fondation d'une société de capitaux sont sensiblement plus élevés que pour une entreprise individuelle ou une société de personnes. En outre, les sociétés de capitaux sont beaucoup plus réglementées que les entreprises individuelles et les sociétés de personnes.

Les sociétés de capitaux sont dotées de la personnalité juridique, elles sont des personnes morales qui ont une existence propre, un nom, la jouissance et l'exercice des droits civils. Elles sont un sujet de droit distinct des personnes qui les composent.

Ces sociétés de capitaux sont les suivantes :

- la **société en commandite par actions** (SCA);
- la **société anonyme** (SA);
- la **société à responsabilité limitée** (Sàrl)

*Effectifs des sociétés de capitaux inscrites au Registre du commerce<sup>1</sup>*

	1995	1998	2001	2005	2010	2014
Sociétés anonymes	81'653	79'774	82'748	83'006	86'965	115'072
Sociétés à responsabilité limitée	5'892	18'484	31'926	44'955	58'017	92'247

**a) La société en commandite par actions (art. 764 à 771 CO)**

La société en commandite par actions a pratiquement disparu en Suisse comme à l'étranger. C'est une forme mixte entre la société anonyme et la société en commandite. Sauf disposition contraire des statuts, les règles de la société anonyme sont applicables à la société en commandite. Nous ne la traiterons pas dans le cadre de ce manuel.

**b) La société anonyme (art. 620 à 763 CO)****« Petite » et « grande » réforme du droit de la société anonyme**

Une « **petite réforme du droit de la société anonyme** » est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2008. Cette réforme concernait principalement le droit de la révision et comportait également d'autres nouveautés, telles, par exemple, la fondation de la société anonyme par une seule personne, ou encore le fait que les membres du conseil d'administration ne doivent plus obligatoirement être des actionnaires.

Ces dernières années, l'économie a connu de profondes mutations appelant de nouvelles règles en matière de droit de la société anonyme.

L'importance croissante du marché des capitaux donne une place particulière sinon fondamentale aux intérêts des actionnaires. De là découle le poids pris par la notion de valeur actionnariale<sup>2</sup> (shareholder value) et aussi celle de gouvernance d'entreprise<sup>3</sup> (corporate governance).

<sup>1</sup> La société en commandite par actions n'apparaît plus distinctement dans les statistiques des entreprises selon la forme juridique établie par l'Office fédéral de la statistique.

<sup>2</sup> Dans un système qui privilégie la création de valeur pour l'actionnaire, l'entreprise cherche à maximiser le cours boursier des titres. Les intérêts des dirigeants s'alignent sur ceux des actionnaires et des investisseurs financiers. L'organisation du conseil d'administration et la réglementation en matière de transparence et de rémunération des dirigeants sont définies dans cet objectif.

<sup>3</sup> La gouvernance d'entreprise est l'ensemble des organes et des règles de décision, d'information et de surveillance permettant aux ayants droit et partenaires d'une entreprise de voir leurs intérêts respectés et leurs voix entendues dans le fonctionnement de celle-ci. Le mot gouvernance est une nouvelle expression française provenant du mot anglais governance. Elle est utilisée comme synonyme de « gouvernement ».

Avec la « grande réforme du droit de la société anonyme » dont le message et le projet de loi ont été adoptés par le Conseil fédéral et transféré au Parlement pour adoption<sup>4</sup> lors de sa séance du 23 novembre 2016, le Conseil fédéral poursuit les objectifs suivants :

- assouplissement des dispositions sur la fondation et le capital. L'innovation la plus importante est l'introduction d'une marge de fluctuation du capital ;
- renforcement de la gouvernance de l'entreprise en améliorant les droits des actionnaires ;
- réglementation modérant les rémunérations du conseil d'administration, de la direction et du comité consultatif ;
- accroissement de la transparence des flux financiers dans le secteur des matières premières ;
- amélioration de l'égalité entre hommes et femmes parmi les cadres des grandes sociétés cotées par l'introduction de seuils de représentation.

Il faut néanmoins considérer qu'en Suisse la société anonyme est utilisée dans des situations très diverses. Cette forme de société abrite en effet des multinationales et des petites exploitations. De ce fait, le nouveau droit tient compte de l'utilisation particulièrement extensive de cette forme de société en conservant la grande élasticité du droit suisse de la société anonyme.

### *Droit de la société anonyme*

« La société anonyme est une société de capitaux que forment une ou plusieurs personnes, sociétés commerciales ou communauté de droit. Ses dettes ne sont garanties que par l'actif social. » (art. 620 al. 1 CO)

La société anonyme est la plus répandue des sociétés de capitaux inscrites au Registre du commerce (RC) : lors de la fondation, elle peut comprendre **un ou plusieurs actionnaires** qui peuvent être des **personnes physiques ou morales ou d'autres sociétés commerciales**.

Dans le cas où la société anonyme est fondée par un seul associé, on parle d'une **société anonyme unipersonnelle**.

Elle est constituée par un acte passé en la forme authentique et la société n'acquiert la personnalité juridique que par l'inscription au RC (art. 643 al. 1 CO).

Le capital est divisé en **actions** dont la valeur nominale (montant figurant sur le titre) doit être supérieure à zéro centime<sup>5</sup> (art. 622 al. 4 CO). La somme des valeurs nominales représente le **capital-actions**. Les actions peuvent être **nominatives** ou

<sup>4</sup> Ce nouveau droit reprend les éléments principaux du projet de 2007 en y intégrant les dispositions d'application de l'initiative populaire contre les rémunérations abusives. Il n'est pour l'essentiel pas contesté et les explications relatives à la société anonyme dans ce chapitre se fondent sur ce projet.

<sup>5</sup> Le nouveau droit abandonne le concept de valeur nominale des actions, ce, qui signifie que la valeur nominale peut tendre vers zéro. Elle peut être indiquée en centimes et doit simplement être supérieure à zéro centime.

**au porteur**<sup>6</sup>, ces dernières doivent être entièrement libérées (libérer: verser tout ou partie de sa valeur nominale). Chaque actionnaire détient au moins une action. Le capital-actions ne peut être inférieur à CHF 100'000.–. Il peut également être fixé dans la monnaie étrangère la plus importante au regard des activités de l'entreprise (art. 621 al. 1 et 2 CO). Lors de la constitution, les actions doivent être libérées d'au moins 20 % de la valeur nominale (art. 632 al. 1 CO). La loi précise encore que dans tous les cas, un montant de CHF 50'000.–, ou d'une contre-valeur de CHF 50'000.– au moins lorsque le capital-actions est fixé dans une monnaie étrangère, doit être couvert par les apports effectués (art 632 al. 2 CO).

L'assemblée générale peut décider la création d'un **capital conditionnel** en accordant, en particulier, aux actionnaires, aux créanciers d'obligations d'emprunt ou d'obligations semblables, aux travailleurs, ou aux membres du conseil d'administration de la société ou d'une autre société du groupe, le droit d'acquérir des actions nouvelles (droits de conversion et d'option). Le montant nominal dont le capital-actions peut être augmenté conditionnellement ne doit pas dépasser la moitié du capital-actions inscrit au registre du commerce (art. 653 et 653a al. 1)

Afin de flexibiliser la structure du capital-actions, l'assemblée générale des actionnaires peut habiliter le conseil d'administration à **augmenter ou à réduire le capital-actions** dans un intervalle maximal de cinq ans dans une certaine fourchette. La modification conditionnelle du capital est limitée vers le bas par le capital de base et vers le haut par le capital maximal. Le capital maximal ne peut être supérieur à une fois et demie le capital-actions inscrit au registre du commerce. Le capital de base ne peut être inférieur à la moitié du capital-actions inscrit au RC (art. 653s CO).

Les grandes sociétés anonymes présentent, à côté du capital-actions, un **capital-participation** (art. 656b CO) qui peut être illimité pour les sociétés cotées en bourse. Dans les autres sociétés, le montant du capital-participation ne peut dépasser le double du capital-actions. Le capital-participation est composé de **bons de participation**, assimilables à des actions, mais sans droit de vote.

**Ses engagements ne sont garantis que par l'actif social de l'entreprise**, soit les moyens à sa disposition pour exercer son activité. Celui-ci ne doit pas être confondu avec les capitaux propres ou situation nette. La garantie limitée que représente l'actif social explique le fait que le droit comptable impose aux entreprises des dispositions assez sévères en ce qui concerne l'établissement des inventaires (voir chapitre 13) ainsi qu'en matière de surendettement (voir plus loin : art. 725b CO). Par ailleurs, l'inscription au RC des limites de la marge de fluctuation du capital-actions permet aux créanciers de savoir que celui-ci ne peut être réduit que jusqu'à concurrence du capital de base inscrit.

**La responsabilité personnelle des actionnaires** n'est donc plus engagée dès lors qu'ils ont versé le capital souscrit (art. 620 al. 2 CO).

<sup>6</sup> Toute personne qui acquiert des actions au porteur d'une société dont les titres ne sont pas cotés en Bourse doit annoncer cette acquisition à la société ou à un intermédiaire, avec nom et prénom ou raison sociale. Cette disposition tirée de la loi fédérale sur la mise en œuvre des recommandations du Groupe d'action financière (GHAFI) montre qu'il n'est plus de bon ton de détenir des actions au porteur à l'heure de la transparence et de l'échange automatique de renseignements sur le plan international.

L'**assemblée générale des actionnaires** est l'organe suprême de la société anonyme. Elle se réunit au moins une fois par année; c'est elle qui désigne les membres du **conseil d'administration** et de l'**organe de révision**. La flexibilité pour l'organisation d'une assemblée générale s'accroît. À certaines conditions, il est possible de renoncer à un lieu d'organisation spatial; il devient donc possible d'organiser une assemblée générale électronique, voire virtuelle.

Le nouveau droit de la société anonyme, dans la mesure où il vise à améliorer la **gouvernance d'entreprise**, consolide le statut juridique des actionnaires, notamment dans leur qualité de propriétaires de la société anonyme. Il règle de manière plus claire le droit à l'information, abaisse le seuil d'exercice de plusieurs droits de l'actionnaire et facilite l'ouverture d'actions en restitution de prestations indûment perçues.

Suite à l'adoption de l'initiative populaire «**contre les rémunérations abusives**» par le peuple suisse en mars 2013, le Conseil fédéral a édicté une nouvelle ordonnance pour mettre en œuvre la nouvelle disposition constitutionnelle dès le 1<sup>er</sup> janvier 2014. L'ordonnance contient des dispositions sur les sociétés anonymes dont les actions sont cotées en Bourse et sur les institutions de prévoyance, ainsi que des normes pénales. Les dispositions de cette ordonnance concernant le droit de la société anonyme ont été intégrées dans les articles 732 à 735 du CO. Ces dispositions prescrivent notamment que l'assemblée générale vote le montant global des rémunérations du conseil d'administration, de la direction et du comité consultatif et élit chaque année les membres du conseil d'administration. Les indemnités de départ, les rémunérations anticipées et les primes sont interdites.

L'assemblée générale des actionnaires décide de la **répartition du résultat** sur la base des prescriptions légales.

### c) La société à responsabilité limitée (art. 772 à 827 CO)

«La société à responsabilité limitée est une société de capitaux à caractère personnel que forment une ou plusieurs personnes, sociétés commerciales ou communautés de droit. Son capital social est fixé dans les statuts. Ses dettes ne sont garanties que par l'actif social» (art. 772 al. 1 CO).

La société à responsabilité limitée est formée d'**une ou plusieurs personnes, sociétés commerciales ou communautés de droit**, sous une raison de commerce, et dont le capital social ne peut être inférieur à **CHF 20'000.-**. Le capital social peut également être fixé dans la monnaie étrangère la plus importante au regard des activités de l'entreprise. Ce montant doit toujours être entièrement libéré. Aucun capital social maximum n'a été fixé pour ne pas freiner inutilement la croissance d'une société qui a besoin de fonds propres. Ce capital est divisé en **parts sociales** dont la valeur nominale doit être supérieure à zéro centime. Un associé peut posséder plusieurs parts. Le transfert des parts doit être approuvé par, l'assemblée des associés. La forme écrite suffit.

Selon l'article 809 CO, **les associés exercent collectivement la gestion de la société**. Les statuts peuvent régler la gestion de manière différente.

Comme dans la société anonyme, **les dettes de la société ne sont garanties que par l'actif social**. La garantie limitée que représente l'actif social fait que le législateur a soumis la société à responsabilité limitée à des dispositions sévères concernant la réduction du capital social, qui ne peut être réduit à un montant inférieur à CHF 20'000.–. De même, le capital social ne peut être réduit, dans le but de supprimer un excédent passif constaté au bilan résultant de pertes, que si les associés se sont entièrement acquittés de leur obligation statutaire d'effectuer des versements supplémentaires (art. 782 al. 1-3 CO). Pour le surplus, les dispositions du droit de la société anonyme concernant la réduction du capital-actions sont applicables par analogie (art. 782 al. 4 CO). En outre, en cas de perte de capital et de surendettement, les dispositions du droit de la société anonyme s'appliquent également par analogie (art. 820 CO).

Le droit de la société à responsabilité limitée a un certain nombre d'atouts que ne connaît pas la société anonyme: capital social de CHF 20'000.–, liberté d'aménagement dans les rapports internes entre associés (par exemple: clauses statutaires prévoyant des versements supplémentaires, obligations d'exécuter d'autres prestations et droit de veto).

Cette réglementation permet de prendre en compte la personne des associés et les circonstances de chaque cas d'espèce. Elle est conçue pour répondre aux besoins d'entreprises dont le cercle des associés est limité, et renonce sciemment à des prescriptions mises en place pour le marché des capitaux.

Comme c'était le cas précédemment, la société à responsabilité limitée est une forme juridique qui convient surtout aux petites entreprises. Avec un capital d'un montant minimal de CHF 20'000.–, les associés peuvent participer à la vie économique sans engager leur responsabilité personnelle.

## 2. Clôture des comptes et répartition du résultat

### La société anonyme

#### a) Comptes

Les comptes spéciaux utilisés par la société anonyme sont de diverses natures selon le *Plan comptable suisse PME*:

- Groupe de comptes « **180 Capital social ou capital de fondation non libéré** »:  
**1850 Capital-actions non libéré** (part de capital-actions non versée).
- Groupe de comptes « **220 Autres dettes à court terme** »:  
**2261 Dividendes** (dettes envers les actionnaires d'une part du bénéfice);  
**2262 Tantièmes** (dettes envers les membres du conseil d'administration pour le travail effectué).

- Groupe de comptes « **280 Capital social ou capital de fondation** » :
  - 2800 Capital-actions** (somme des valeurs nominales de toutes les actions);
  - 2810 Capital-participations** (somme des valeurs nominales de tous les bons de participations).
  
- Groupe de comptes « **290 Réserves/bénéfice et perte** » :
  - 2900 Réserve légale issue du capital** (réserve créée par les bailleurs de capitaux propres);
  - 2950 Réserve légale issue du bénéfice** (réserve créée par l'activité de l'entreprise);
  - 2960 Réserves facultatives** (réserves créées statutairement ou par décision de l'assemblée générale des actionnaires);
  - 2970 Bénéfice/perte reportée** (partie du bénéfice non distribuée/perte qui n'a pas été compensée);
  - 2971 Bénéfice du bilan/perte du bilan** (comptes servant à déterminer le bénéfice ou la perte à répartir);
  - 2979 Bénéfice/perte de l'exercice** (bénéfice ou perte obtenu dans le Compte de résultat).

## b) Répartition du bénéfice

Le bénéfice de l'entreprise est réparti entre la société, ses actionnaires et ses administrateurs :

- la société reçoit des fonds qui sont affectés aux **réserves** ;
- les actionnaires sont rémunérés avec des **dividendes** ;
- les administrateurs bénéficient de **tantièmes**.

### *Les réserves*

Pour des raisons fiscales, le nouveau droit comptable impose une distinction entre la réserve issue du capital et celles issues du bénéfice.

- La **réserve issue du capital** représente des fonds qui ont été versés par les bailleurs de capitaux propres. Il faut donc affecter à cette réserve le produit réalisé lors de l'émission d'actions au-dessus de leur valeur nominale, les gains issus de la déchéance des actions, les apports et les versements supplémentaires effectués par les titulaires de titres de participation ainsi qu'un bénéfice comptable résultant de la réduction du capital-actions.

L'avantage de cette comptabilisation dans un compte séparé est qu'il ressort directement du bilan que ces fonds ne parviennent pas des secteurs opérationnels de l'entreprise. En cas de remboursement, ces prestations doivent être traitées comme un remboursement de la valeur nominale du capital, ce qui signifie qu'elles doivent aussi être exonérées d'impôts (selon le principe dit de l'apport en capital).

- Les **réserves issues du bénéfice**, ressortant des activités imposables de l'entreprise, englobent toutes les réserves constituées avec les bénéfices non distribués. Elles se composent d'une **réserve légale** (art. 672 CO) et de **réserves facultatives** (art. 673 CO).

Le CO prévoit que la **réserve légale issue du bénéfice** doit être alimentée par :

- 5 % du bénéfice de l'exercice. L'éventuel report de perte est couvert avant l'affectation à la réserve légale issue du bénéfice (art. 672 al. 1 CO);
- la réserve légale issue du bénéfice est alimentée jusqu'à ce qu'elle atteigne 50 % du capital-actions inscrit au RC (émis). Lorsque le but principal de la société est la prise de participation dans d'autres entreprises (sociétés holding), la réserve légale est alimentée jusqu'à ce qu'elle atteigne les 20 % du capital inscrit au RC (art. 672 al. 2 CO);
- le capital-participation s'ajoute au capital-actions pour constituer la réserve légale issue du bénéfice (art. 656b al. 3 ch. 1).

La réserve légale issue du capital, au même titre que celle issue du bénéfice ne peut être remboursée aux actionnaires que si les réserves légales issues du capital et du bénéfice dépassent la moitié du capital-actions inscrit au registre du commerce. Des règles spécifiques s'appliquent aux sociétés holding (672 al. 3 CO qui renvoie à l'art. 671 al. 2).

L'assemblée générale des actionnaires peut prévoir une disposition statutaire sur la constitution de **réserves facultatives issues du bénéfice** supplémentaires ou prendre une décision portant constitution de telles réserves (art. 673 al. 1 CO).

Le bénéfice ne peut être affecté à la constitution de réserves facultatives que si cela est justifié pour assurer durablement la prospérité de l'entreprise (art. 673 al. 2 CO).

### *Les dividendes*

Les dividendes sont la rémunération des actionnaires. Ils ne peuvent être prélevés que sur le bénéfice résultant du bilan (bénéfice disponible pour la répartition, qui se compose du résultat reporté de l'exercice précédent et du bénéfice de l'exercice courant) et sur les réserves constituées à cet effet (art 675 al. 2 CO). Ils ne peuvent être fixés qu'après l'affectation à la réserve légale issue du bénéfice et aux réserves facultatives (art. 675 al. 3 CO). Ils sont calculés sur le capital-actions (versé, libéré).

Les dividendes sont divisés entre les dividendes de base qui s'élèvent à 5 % au maximum et les superdividendes qui sont des dividendes supplémentaires au-delà de 5 %.

### *Les tantièmes*

Les tantièmes sont des parts de bénéfice destinés à la rémunération des membres du conseil d'administration pour le travail de gestion effectué. Ces tantièmes sont assimilés à des salaires et donc soumis aux cotisations sociales. Par simplification, nous ne tiendrons pas compte de ces cotisations dans nos exercices.

Selon l'art. 677 CO, ils ne peuvent être distribués aux membres de conseil d'administration que s'ils sont prélevés sur le bénéfice résultat du bilan, après les affectations aux réserves et la répartition d'un dividende de 5 % ou d'un taux supérieur prévu par les statuts.

### Le tableau de répartition du bénéfice

Les opérations de distribution du bénéfice sont résumées dans un tableau de distribution qui peut être présenté de la manière suivante :

*Tableau de répartition du bénéfice*

	Bénéfice de l'exercice
+	Bénéfice reporté de l'exercice précédent
=	<b>Bénéfice résultant du bilan</b>
-	Dotation 5 % du bénéfice de l'exercice à la réserve légale issue du bénéfice
-	Dotations éventuelles à des réserves facultatives
=	<b>Premier solde</b>
-	5 % de dividende sur le capital libéré
=	<b>Deuxième solde</b>
-	Tantièmes
=	<b>Troisième solde</b>
-	Superdividende
=	<b>Nouveau bénéfice reporté</b>

#### EX

Une société anonyme a un capital émis de 2'000'000, entièrement libéré, divisé en actions de 1'000 de valeur nominale. Elle a réalisé un bénéfice de 200'000. Le bénéfice reporté de l'exercice précédent s'élève à 17'700. Sa réserve légale issue du bénéfice se monte à 120'000. Les statuts prévoient une attribution de 5 % du bénéfice de l'exercice à une réserve de crise. Ils prévoient également une attribution de 10 % du bénéfice de l'exercice comme tantièmes dès qu'un dividende d'au moins 5 % a été versé. Enfin, les statuts prévoient que les dividendes et les superdividendes sont arrondis au %.

Tableau de répartition :

	Bénéfice de l'exercice	200'000
+	Bénéfice reporté de l'exercice précédent	17'700
=	Bénéfice résultant du bilan	217'700
-	5 % du bénéfice de l'exercice à la réserve légale issue du bénéfice	10'000
-	5 % du bénéfice de l'exercice à une réserve de crise	10'000
=	Premier solde	197'000
-	5 % de dividende sur le capital-actions libéré de 2'000'000	100'000
=	Deuxième solde	97'000
-	10 % du bénéfice de l'exercice comme tantièmes	20'000
=	Troisième solde	77'000
-	3 % du capital-actions libéré comme superdividende	60'000
=	Nouveau bénéfice reporté	17'700

R

Calcul de première attribution à la réserve légale issue du bénéfice :

Capital-actions émis	2'000'000
Réserve légale issue du bénéfice avant répartition du bénéfice	120'000

Rapport entre la réserve légale issue du bénéfice et le capital-actions émis :  
 $120'000 \cdot 100/2'000'000 = 6 \%$

La réserve légale issue du bénéfice n'atteignant pas 50 % du capital-actions émis, il est nécessaire de lui affecter 5 % du bénéfice de l'exercice.

R

Le superdividende est déterminé ainsi : il faut 20'000 pour attribuer 1 % de dividende supplémentaire : soit 1 % de 2'000'000.  
 Calcul du taux :  $77'700 : 20'000 = 3,88$  arrondi au % = 3 %.  
 Dans ce cas, l'arrondi se fait toujours à la fraction inférieure (on ne peut distribuer que le bénéfice réalisé) !

R

Il n'y a pas de différence de nature entre le dividende et le superdividende. Dans l'exemple ci-dessus, on dit que le dividende de l'exercice se monte à  $5 \% + 3 \% = 8 \%$ .

Après l'assemblée générale, et lorsque les actionnaires ont accepté le **tableau de distribution** proposé par le conseil d'administration, on peut procéder à l'inscription des écritures de répartition.

Le dividende calculé sur la base du bénéfice à répartir est généralement arrondi au % près. Cette manière de faire occasionne généralement un **reliquat de bénéfice non affecté** qui figure dans le compte **Bénéfice reporté**. Ce compte fait partie des capitaux propres comme le capital-actions, le capital-participation et les réserves.

Afin que l'on puisse déterminer le montant du bénéfice distribuable, le bénéfice de l'exercice obtenu dans le Compte de résultat est viré dans le compte **Bénéfice de l'exercice**. Les soldes des comptes Bénéfice de l'exercice et Bénéfice reporté sont ensuite virés dans le compte **Bénéfice du bilan**. Le total de ces deux rubriques correspond au bénéfice résultant du bilan auquel ont droit les actionnaires (art. 660 al. 1 CO).

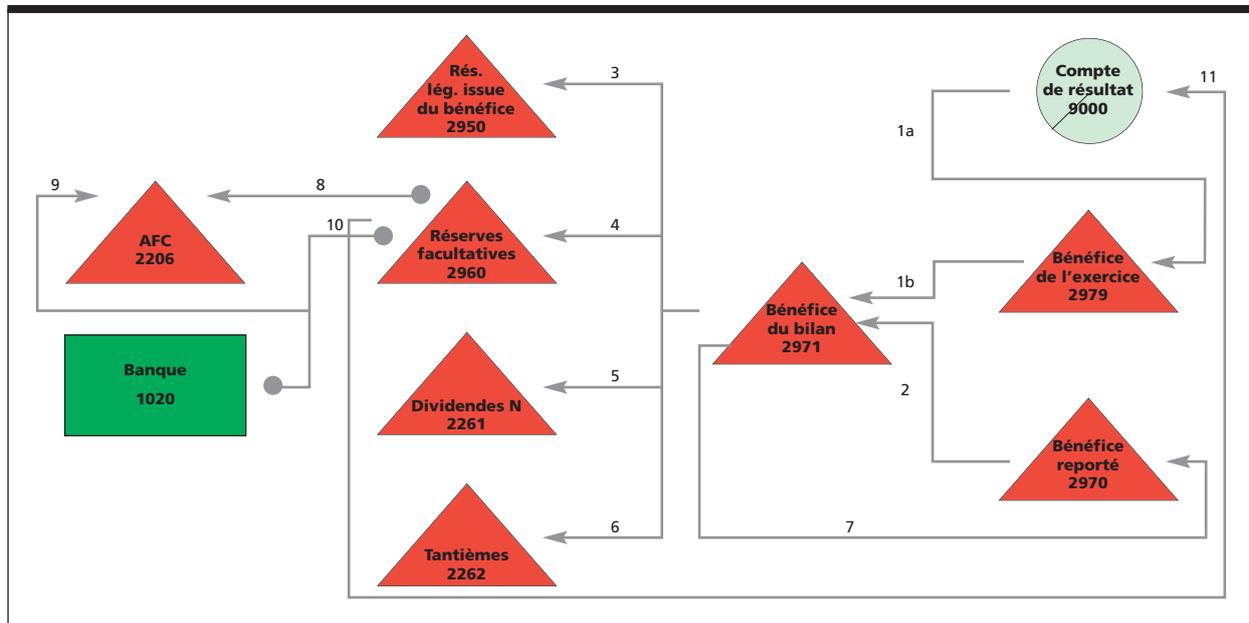
Les **coupons**<sup>7</sup> d'actions sont frappés de l'impôt anticipé. Les 35 % de leur valeur brute doivent être retenus par la société, pour être ensuite versés à l'Administration fédérale des contributions (AFC) à Berne.

D'autre part, les dividendes sont soumis à un délai de prescription de cinq ans. Les montants résiduels dus à cette échéance représentent un produit exceptionnel pour l'entreprise.

<sup>7</sup> Bon attaché à une action et donnant droit à un dividende. Sa présentation permet de toucher le dividende à son échéance.

En raison de la dématérialisation des titres (voir chapitre 19, pp. 230-231), le terme coupon n'est plus guère utilisé qu'au sens figuré.

## Schéma comptable



- 1a Virement du bénéfice de l'exercice
- 1b Virement du bénéfice de l'exercice
- 2 Virement du bénéfice reporté
- 3 Attribution à la réserve légale issue du bénéfice
- 4 Attributions aux réserves facultatives
- 5 Dividende de l'exercice, montant brut
- 6 Attribution de tantièmes
- 7 Virement du nouveau bénéfice reporté
- 8 Retenue de l'impôt anticipé, 35 %
- 9 Paiement de l'impôt anticipé
- 10 Paiement des coupons nets
- 11 Coupons nets prescrits

## Exercice résolu

Donnée :

En plus de l'enregistrement du tableau de répartition donné précédemment, la société, après avoir comptabilisé la retenue de l'impôt anticipé de 35 %, paie le montant dû à l'AFC et 1990 coupons nets par la banque. Après cinq ans, la société comptabilise 10 coupons prescrits.

Journal :

N°	Comptes à		Libellés	Sommes
	débiter (emplois)	créditer (sources)		
1.a	9000 Compte de résultat	2979 Bénéf. de l'exercice	Virement du bénéfice de l'ex.	200'000
1.b	2979 Bénéfice de l'ex.	2971 Bénéfice du bilan	Virement du bénéfice de l'ex.	200'000
2.	2970 Bénéfice reporté	2971 Bénéfice du bilan	Virement du bénéfice reporté	17'700
3.	2971 Bénéfice du bilan	2950 Rés. lég. issue bén.	Attribution à la réserve légale	10'000
4.	2971 Bénéfice du bilan	2261 Dividendes N	Attribution aux dividendes	160'000
5.	2971 Bénéfice du bilan	2262 Tantièmes	Attribution aux tantièmes	20'000
6.	2971 Bénéfice du bilan	2960 Réserves facultatives	Attribution à la réserve de crise	10'000
7.	2971 Bénéfice du bilan	2970 Bénéfice reporté	Virement du solde du bénéfice	17'700
8.	2970 Bénéfice reporté	9101 Bilan final	Virement au bilan final	17'700
9.	2261 Dividendes N	2206 AFC (Fisc)	Impôt anticipé 35 %	56'000
10.	2206 AFC (Fisc)	1020 Banque	Paiement de l'impôt anticipé	56'000
11.	2261 Dividendes N	1020 Banque	Paiement 1990 coupons nets (voir R)	103'480
12.	2261 Dividendes N	9000 Cpte de résultat N+5	10 coupons nets prescrits	520

R

Calcul du coupon brut :  $1'000 * 8\% = 80$  (8 % de la val. nom. d'une action).

Calcul du coupon net :  $80 * 65\% = 52$ .

Paiement de 1990 coupons nets :  $1990 * 52 = 103'480$ .

Grand-livre :

2971 Bénéfice du bilan		▲ +	
Rés. lég. issue bén.	10'000	Bénéfice de l'exercice	200'000
Dividendes N	160'000	Bénéfice reporté	17'700
Tantièmes	20'000		
Réserve de crise	10'000		
S.f. v/Bi.	17'700		
	<u>217'700</u>		<u>217'700</u>
- 2261 Dividendes N		▲ +	
Impôt anticipé	56'000	Montant brut	160'000
Coupons nets	103'480		
Coupons prescrits	520		
	<u>160'000</u>		<u>160'000</u>

### c) Répartition d'une perte

Pour déterminer le montant de la perte, la perte de l'exercice obtenue dans le compte de résultat et le solde du compte Perte reportée<sup>8</sup> sont virés dans le compte **Perte du bilan**.

La perte résultat de ces virements doit être compensée avec, dans l'ordre suivant (art. 674 al. 1 CO):

1. le bénéfice reporté;
2. les réserves facultatives issues du bénéfice;
3. la réserve légale issue du bénéfice;
4. la réserve légale issue du capital.

Conformément à l'al. 2 du même article, il est possible de reporter des pertes résiduelles partiellement ou intégralement à compte nouveau au lieu de les compenser avec la réserve légale issue du bénéfice ou avec la réserve légale issue du capital.

#### Comptabilisation de la perte de l'exercice et de sa couverture

+	2971 Perte du bilan	-
De Perte de l'exercice	De Bénéfice reporté	
De Perte reportée	De Réserves facultatives issues du bénéfice	
	De Réserve légale issue du bénéfice	
	De Réserve légale issue du capital	
	S.f. v/Perte reportée	
+	2970 Perte reportée	-
S.i. de Bilan initial	S.i. v/Perte du bilan	
De Perte du bilan	S.f. v/bilan final	

Si la société fait des pertes depuis plusieurs exercices, celles-ci seront cumulées au bilan dans Perte reportée.

S'il ressort du dernier bilan annuel que les actifs, après déduction des dettes, ne couvrent plus les deux tiers de la somme du capital-actions, de la réserve légale issue du capital et de la réserve légale issue du bénéfice, le conseil d'administration procède à une évaluation de la situation économique de la société et prend des mesures propres à mettre un terme à la perte de capital (art. 725a al. 1 CO).

<sup>8</sup> Perte reportée est un compte de correction de valeur destiné à tenir compte de la dépréciation de valeur des capitaux propres lors de la clôture. Il figure en diminution des capitaux propres au bilan publié.

**Perte de capital selon article 725a al. 1 CO**

<i>Actifs</i>	<i>Dettes</i>
<i>Perte au bilan</i>	<i>Capital-actions</i> <i>Réserve légale issue du capital</i> <i>Réserve légale issue du bénéfice</i>

S'il existe des raisons sérieuses d'admettre que les dettes de la société ne sont plus couvertes par les actifs, le conseil d'administration établit immédiatement des comptes intermédiaires, les fait réviser et s'il se révèle que la société est surendettée en avise, sauf exceptions prévues par la loi, le tribunal (art. 725b CO).

**Surendettement selon article 725b CO**

<i>Actifs</i>	<i>Dettes</i>
<i>Perte au bilan</i>	<i>Capital-actions</i> <i>Réserve légale issue du capital</i> <i>Réserve légale issue du bénéfice</i>

La société ne pourra procéder à une distribution de bénéfice qu'après avoir compensé les pertes reportées par des dissolutions de réserves ou par de nouveaux bénéfices.

**Exercice résolu****Donnée :**

La perte de l'exercice N s'élève à CHF 50'000. Les pertes cumulées des exercices précédents à CHF 200'000. La réserve légale issue du bénéfice se monte à CHF 150'000. Les autres réserves ont été utilisées.

**Journal :**

N°	Comptes à		Libellés	Sommes
	débiter (emplois)	créditer (sources)		
1.a	2979 Perte de l'exercice +	9000 Compte de résultat	Virement de la perte globale	50'000
1.b	2971 Perte du bilan +	2979 Perte de l'exercice	Virement de la perte de l'ex.	50'000
2.	2971 Perte du bilan +	2970 Perte reportée	Virement de la perte reportée	200'000
3.	2950 Rés. lég. issue bén. -	2971 Perte du bilan	Amortiss. partiel de la perte	150'000
4.	2970 Perte reportée +	2971 Perte du bilan	Virement du solde de la perte	100'000
5.	9101 Bilan final	2970 Perte reportée	Virement au bilan final	100'000

Grand-livre :

+	2971 Perte du bilan	-
Perte reportée	50'000	Réserve générale
Perte de l'exercice	200'000	S.f. v/Perte reportée
	250'000	150'000
		100'000
		250'000

## La société à responsabilité limitée

### a) Comptes

Les comptes spéciaux utilisés dans la société à responsabilité limitée sont les mêmes que dans la société anonyme à l'exception de :

- Groupe de comptes « **180 Capital social ou capital de fondation non libéré** » : **1850 Capital social non libéré** (part de capital social non libérée).
- Groupe de comptes « **280 Capital social ou capital de fondation** » : **2800 Capital social** (sommés des valeurs nominales de toutes les parts sociales).

### b) Répartition du bénéfice

Les dispositions du droit de la société anonyme concernant les dividendes et les tantièmes sont applicables par analogie (art. 798 CO) ainsi que celles concernant les réserves (art. 801 CO).

**EX**

La société à responsabilité limitée Duval a un capital social de 600'000, entièrement libéré, réparti entre trois associés: X 300'000, Y 200'000 et Z 100'000. Le bénéfice de l'exercice est de 80'000. Le bénéfice reporté de l'exercice précédent se monte à 6'000. La réserve générale s'élève à 75'000. Les statuts prévoient une attribution de 5'000 à une réserve libre si le bénéfice le permet. Ils prévoient également une attribution de tantièmes de 10'000 à l'associé X et à l'associé Y. Les dividendes et superdividendes doivent être arrondis au %.

Tableau de répartition :

Bénéfice de l'exercice		80'000
+ Bénéfice de l'exercice précédent		6'000
= Bénéfice résultant du bilan		86'000
- 5% du bénéfice de l'exercice à la réserve légale	4'000	
- Réserve libre	5'000	9'000
= Premier solde		77'000
- 5% de dividende sur 300'000 pour X	15'000	
- 5% de dividende sur 200'000 pour Y	10'000	
- 5% de dividende sur 100'000 pour Z	5'000	30'000
= Deuxième solde		47'000
- Tantièmes X	10'000	
- Tantièmes Y	10'000	20'000
= Troisième solde		27'000
- 4% superdividende sur 300'000 pour X	12'000	
- 4% superdividende sur 200'000 pour Y	8'000	
- 4% superdividende sur 100'000 pour Z	4'000	24'000
= Nouveau bénéfice reporté		3'000

R

Calcul de la première attribution à la réserve générale :

Capital social émis	600'000
Réserve légale avant répartition du bénéfice	75'000

Rapport entre la réserve légale issue du bénéfice et le capital social émis :  
 $75'000 \cdot 100/600'000 = 12,5 \%$

La réserve légale issue du bénéfice n'atteignant pas 50 % du capital social libéré, il est nécessaire de lui affecter 5 % du bénéfice de l'exercice.

R

Le superdividende est déterminé ainsi : il faut 6'000 pour attribuer 1 % de dividende supplémentaire : soit 1 % de 600'000.  
 Calcul du taux :  $27'000 : 6'000 = 4,5$ , arrondi au % = 4 %.  
 Dans ce cas, l'arrondi se fait toujours à la fraction inférieure (on ne peut distribuer que le bénéfice réalisé) !

L'enregistrement comptable du tableau de répartition de la société à responsabilité limitée est identique à celui de la société anonyme.

### b) Répartition d'une perte

En cas de perte, celle-ci peut être compensée avec le bénéfice reporté, les réserves ou éventuellement reportée à nouveau.

Des versements supplémentaires peuvent être requis par les gérants au cas où la somme du capital social et des réserves légales n'est plus couverte (CO art. 795a, al. 2, chiffre 1).

Les dispositions du droit de la société anonyme régissant la menace d'insolvabilité, la perte de capital et le surendettement sont applicables par analogie (art. 820 CO).

## 3. L'imposition des sociétés de capitaux

Les sociétés de capitaux (SA et Sàrl) ainsi que les associations, les fondations et les sociétés coopératives sont des personnes morales.

La personne morale a une existence indépendante de celle de ses associés :

- dans la SA, l'actionnaire est un tiers par rapport à la SA ;
- dans la Sàrl, l'associé est également un tiers par rapport à la Sàrl.

Il y a donc dans les sociétés de capitaux deux sujets de droit distincts : l'entreprise et l'actionnaire ou l'associé.

Les sociétés de capitaux sont imposées à trois niveaux : fédéral, cantonal et communal sur le bénéfice et sur le capital.

Le bénéfice et le capital d'une société de capitaux sont soumis à une **double imposition** :

- tout d'abord la société est imposée sur son bénéfice et son capital en tant que contribuable indépendant ;
- ensuite l'actionnaire ou l'associé est à nouveau imposé, au titre de son revenu, sur les dividendes qu'il aura perçus et, au titre de sa fortune, sur les actions ou parts sociales qu'il détient.

On peut atténuer les effets de la double imposition en incorporant autant que possible ces revenus dans le salaire de l'actionnaire employé dans sa propre entreprise, plutôt que de les lui distribuer sous forme de dividendes. Ce faisant on augmente la masse salariale déductible au titre des charges et on diminue d'autant le bénéfice net imposable.

Afin d'améliorer les conditions fiscales pour les petites et moyennes entreprises (PME), une initiative populaire a été approuvée par le peuple (2008).

Les cantons sont libres de décider s'ils veulent atténuer la double imposition économique et dans quelle mesure ils entendent le faire. Ils doivent toutefois appliquer la règle qui veut que seuls les détenteurs de participations à hauteur de 10 % au minimum peuvent bénéficier de cette mesure. Dix-sept cantons, tous alémaniques, avaient déjà pris des mesures dans cette direction avant l'introduction de la nouvelle loi.

#### *L'impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux*

En matière d'impôt fédéral direct, l'impôt sur le bénéfice est proportionnel et se monte à 8,5 % (art. 68 LIFD).

Toutes les lois cantonales prévoient également un impôt sur le bénéfice, la plupart au moyen d'un barème progressif comportant un minimum et un maximum.

#### *L'impôt sur le capital des sociétés de capitaux*

En matière d'impôt fédéral direct, l'impôt sur le capital de toutes les personnes morales a été aboli au 1<sup>er</sup> janvier 1990.

En revanche, toutes les lois cantonales continuent à prévoir un impôt sur le capital des sociétés de capitaux. Celui-ci est presque toujours proportionnel et s'exprime en pour mille du capital imposable.

#### **R**

Les cantons obtiennent la possibilité d'imputer l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital; en d'autres termes, l'impôt sur le capital est diminué du montant de l'impôt sur le bénéfice. Cette mesure libère les sociétés de capitaux d'un impôt sur la substance économique et crée des incitations à réaliser des bénéfices.

## EX

**Cas des sociétés de capitaux (par exemple : SA)**

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: left;">+ 8900 Impôts directs</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">-</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">30</td> <td style="text-align: center;">v/R. 30</td> </tr> </table>	+ 8900 Impôts directs	-	30	v/R. 30	→	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">9000 Compte de résultat</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: left;">Charges</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">Produits</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">650</td> <td style="text-align: center;">750</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">Impôts</td> <td style="text-align: center;">30</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">B.Ex.</td> <td style="text-align: center;">70</td> </tr> </table>	9000 Compte de résultat		Charges	Produits	650	750	Impôts	30	B.Ex.	70
+ 8900 Impôts directs	-															
30	v/R. 30															
9000 Compte de résultat																
Charges	Produits															
650	750															
Impôts	30															
B.Ex.	70															

Bénéfice imposable : 70.

## R

Les impôts directs sont considérés comme une charge servant à déterminer le résultat pour la majorité des cantons et la Confédération. Toutefois, certains cantons n'acceptent pas ces impôts comme charges et les rajoutent au bénéfice d'exploitation (B.Ex.) pour déterminer le bénéfice imposable. *Source : Conférence suisse des impôts*

### La réforme de l'imposition des entreprises

L'Union européenne et l'OCDE (Organisation de coopération et de développement économique) exigent de la Suisse à mettre un terme à une imposition fiscale allégée au bénéfice de sociétés dites à statut, ce régime visant en premier lieu à attirer des sièges européens de multinationales, grandes pourvoyeuses d'emplois.

Une troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III) visant à renforcer la compétitivité fiscale de la Suisse et à rétablir l'acceptation par la communauté internationale de la fiscalité suisse des entreprises a été refusée en votation populaire en février 2017. Le projet proposé devait permettre dans le cadre des impôts cantonaux, d'éliminer les différences de traitement fiscal des bénéfices des entreprises selon qu'ils sont réalisés en Suisse ou à l'étranger. Il prévoyait, en outre, un certain nombre d'outils permettant d'alléger la fiscalité des entreprises afin de maintenir la compétitivité internationale de la Suisse sur le plan fiscal.

La nécessité de parvenir à une réforme de l'imposition des entreprises impose de remettre l'ouvrage sur le métier. Une nouvelle loi ne devra pas forcément repartir de zéro, mais devra corriger les points les plus contestés de la RIE III en votation fédérale. Cette nouvelle réforme devrait pouvoir entrer en vigueur pour 2020.

## WEB

Liste des impôts pour les entrepreneurs  
Réforme de l'imposition des entreprises

<http://lep.li/5148-13>  
<http://lep.li/5148-14>