

Rémy Bucheler

Avocat

Spécialiste en finance et comptabilité avec brevet fédéral

Chartered Financial Analyst

Abrégé de droit comptable

Articles 957 ss CO et législation
sur les sociétés et autres entités

Relecture: Pascal Montavon, docteur en droit

Cadres normatifs

Dispositions générales

Contenu des comptes annuels

Comptabilité générale

Comptabilité des entreprises

TABLE DES MATIÈRES

AVANT-PROPOS.....	VII
SOMMAIRE	IX
TABLE DES MATIÈRES	XII
BIBLIOGRAPHIE.....	XXXI
ABRÉVIATIONS.....	XXXIV

PARTIE I : NOTIONS DE BASE SUR LA COMPTABILITÉ ET LE DROIT COMPTABLE SUISSE

§ 1.	L'OBJET ET LES BUTS DE LA COMPTABILITÉ.....	3
I.	NOTION.....	3
1.	Définition.....	3
2.	But et délimitation	3
II.	ÉTABLISSEMENT DE LA COMPTABILITÉ.....	4
1.	Compétence	4
2.	Organisation structurelle interne.....	4
3.	Externalisation.....	4
III.	UTILISATEURS DE LA COMPTABILITÉ.....	5
1.	L'entreprise elle-même.....	5
2.	Les tiers partenaires	5
3.	Les actionnaires et associés.....	5
4.	L'État.....	5
5.	Appréciation	6
6.	Responsabilité pénale en cas de déficience	7
IV.	FORMES DE COMPTABILITÉ GÉNÉRALE.....	7
1.	La comptabilité de caisse.....	7
2.	La comptabilité d'engagement	8
V.	ÉLÉMENTS DE LA COMPTABILITÉ.....	8
1.	Les états financiers	8
2.	Les documents internes.....	9
VI.	ACTEURS DE LA COMPTABILITÉ.....	9
1.	Les acteurs internes.....	9
2.	Les acteurs externes.....	10
VII.	MARGE DE MANOEUVRE DE LA COMPTABILITÉ.....	10
1.	Les choix stratégiques et opérationnels.....	10
2.	Les normes comptables internationales.....	11
VIII.	COMPTABILITÉ DE GESTION.....	12
1.	Distinction.....	12
2.	De la comptabilité de gestion	12

Table des matières

§ 2.	LES BASES LÉGALES APPLICABLES	13
I.	CODE DES OBLIGATIONS	13
	1. Le nouveau droit comptable suisse.....	13
	2. La structure du droit comptable suisse	14
II.	AUTRES DISPOSITIONS	15
	1. Les ordonnances d'application	15
	2. Les législations spéciales.....	15
III.	DROIT DE LA REVISION	16
	1. Généralités	16
	2. Le contrôle ordinaire.....	17
	3. Le contrôle restreint.....	17
IV.	NORMES PROFESSIONNELLES	17
	1. EXPERTSuisse audit, fiscalité, services fiduciaires	18
	2. FIDUCIAIRE SUISSE.....	19
	3. Chambre des Experts en Finance et Controlling	19
§ 3.	LES NORMES COMPTABLES	21
I.	COMPTABILITÉ FISCALE ET COMPTABILITÉ FINANCIÈRE.....	21
	1. Les approches comptables	21
	2. Le système suisse.....	22
II.	NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES	23
	1. Les IFRS et IFRS for SMEs	23
	2. Les US GAAP.....	24
	3. Les IPSAS.....	25
	4. Référentiels des sociétés cotées en bourse.....	25
III.	NORMES COMPTABLES SUISSES	25
	1. Les Swiss GAAP RPC.....	25
	2. Les Swiss GAAP RPC fondamentales	26
	3. Les Swiss GAAP RPC à portée spécifique.....	26
IV.	RÔLE DES NORMES COMPTABLES DANS LE DROIT SUISSE	27
§ 4.	LES NOTIONS COMPTABLES DE BASE	29
I.	LES ÉTATS FINANCIERS	29
	1. Le bilan	29
	2. Le compte de résultat	31
II.	DIFFÉRENTS TYPES DE COMPTES	32
III.	COMPTABILISATION ET TENUE DES COMPTES.....	32
	1. La construction des écritures comptables	32
	1.1. Le débit et le crédit	33
	1.2. La tenue des comptes individuels	34
	2. Le journal.....	35

IV.	ILLUSTRATION DU PROCESSUS COMPTABLE	36
1.	Le bilan d'ouverture	36
2.	La journalisation des écritures	36
3.	L'établissement du grand livre	37
4.	La détermination du résultat	38
5.	L'établissement du bilan	38
V.	LES AMORTISSEMENTS	39
1.	L'achat d'un actif immobilisé	39
2.	L'amortissement de l'élément d'actif	39
VI.	LES ÉCRITURES TRANSITOIRES	41
1.	Le rôle des écritures transitoires	41
2.	Les différentes écritures transitoires	41
2.1.	Les charges à payer	41
2.2.	Les charges comptabilisées d'avance	42
2.3.	Les produits à recevoir	42
2.4.	Les produits comptabilisés d'avance	43
3.	L'extourne des écritures transitoires	43
VII.	LES PROVISIONS	45
VIII.	LA COMPTABILITÉ DES FORMES DE SOCIÉTÉS	46
1.	Le cas de l'entreprise en raison individuelle	46
2.	Le cas des sociétés de personnes	48
3.	Le cas des sociétés de capitaux	49
4.	Autres personnes morales	51

PARTIE II : FONDEMENTS, ORGANISATION ET DOCUMENTS COMPTABLES

§ 5.	L'OBLIGATION DE TENIR UNE COMPTABILITÉ	55
	Art. 957 CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	55
II.	RÈGLE GÉNÉRALE	56
1.	Les entreprises individuelles et sociétés de personnes : critère du chiffre d'affaires	56
1.1.	L'exercice comptable à prendre en compte	56
1.2.	La notion de chiffre d'affaires	56
1.3.	Le cas des professions libérales	57
2.	Les personnes morales	58
III.	TRÈS PETITES ENTREPRISES	58
1.	Les entités concernées	59
1.1.	Les entreprises individuelles et sociétés de personnes	59
1.2.	Les associations	59
1.3.	Les fondations	59
1.4.	Les personnes morales	60
2.	La forme de la comptabilité des recettes et des dépenses ainsi que du patrimoine	60
2.1.	Le respect du principe de régularité	60

Table des matières

2.2.	La composition de la comptabilité des recettes et des dépenses ainsi que du patrimoine.....	61
IV.	GRANDES ENTREPRISES.....	62
1.	La notion de grande entreprise.....	62
1.1.	Les sociétés ouvertes au public.....	63
1.2.	Les sociétés d'une certaine importance économique.....	63
1.3.	Les groupes de sociétés.....	64
1.4.	Les grandes associations et fondations.....	64
2.	Les obligations des grandes entreprises.....	64
§ 6.	LE RAPPORT DE GESTION.....	65
	Art. 958 & 961 CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS.....	65
II.	DOCUMENTS DE BASE.....	66
1.	Les états financiers.....	66
2.	La comptabilité.....	66
III.	DOCUMENTS DES GRANDES ENTREPRISES.....	67
1.	Le tableau des flux de trésorerie.....	67
2.	Le rapport annuel.....	67
IV.	ÉTABLISSEMENT DU RAPPORT DE GESTION.....	67
1.	Le délai.....	67
2.	La forme.....	68
§ 7.	LE BILAN.....	69
	Art. 959 & 959a CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS.....	69
II.	CONTENU ET SUBDIVISIONS DU BILAN.....	71
1.	La distinction entre actif et passif.....	71
2.	La présentation du bilan.....	71
3.	L'équilibre du bilan.....	72
4.	La période d'établissement du bilan.....	73
III.	PASSIF : LA PROVENANCE DES FONDS.....	73
1.	Les capitaux étrangers.....	73
1.1.	Le contenu des capitaux étrangers.....	73
1.2.	La structure des capitaux étrangers.....	74
1.3.	Les postes des capitaux étrangers.....	74
2.	Les capitaux propres.....	75
IV.	ACTIF : L'UTILISATION DES FONDS.....	76
1.	Condition d'inscription à l'actif.....	76
2.	L'actif circulant.....	77
3.	L'actif immobilisé.....	78
V.	PRÉSENTATION DU BILAN.....	79
1.	La présentation sous forme de tableau.....	79
2.	La présentation sous forme de liste.....	80

§ 8.	LE COMPTE DE RÉSULTAT	83
	Art. 959b CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	83
II.	CONTENU ET PRÉSENTATION DU COMPTE DE RÉSULTAT.....	84
	1. La distinction entre charges et produits	84
	2. La détermination du résultat	85
	3. Les modes d'établissement du compte de résultat.....	85
	3.1. Alternative du type de présentation	85
	3.2. Le compte de résultat par nature.....	86
	3.3. Le compte de résultat par fonction	86
	3.4. Choix du mode de procéder.....	87
	4. La période d'établissement du compte de résultat.....	87
III.	COMPTE DE RÉSULTAT PAR NATURE	87
	1. Les rubriques minimales.....	87
	2. La présentation.....	89
	2.1. Présentation horizontale.....	89
	2.2. Présentation verticale.....	90
IV.	COMPTE DE RÉSULTAT PAR FONCTION	91
	1. Les rubriques minimales.....	91
	2. La présentation par fonction	92
§ 9.	L'ANNEXE	93
	Art. 959c CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	93
II.	CONTENU DE L'ANNEXE	95
	1. Nature de l'annexe.....	95
	2. Les informations essentielles	95
	3. Les informations spécifiques	96
	3.1. L'identité de l'entreprise.....	97
	3.2. Les indications sur l'emploi.....	97
	3.3. Les participations.....	97
	3.4. Les propres titres détenus	98
	3.5. Les transactions sur propres titres.....	98
	3.6. Les contrats de leasing (crédit-bail).....	98
	3.7. Les dettes envers des institutions de prévoyance	99
	3.8. Les sûretés constituées en faveur de tiers	100
	3.9. Les actifs engagés en garantie ou grevés d'une réserve de propriété ..	100
	3.10. Les passifs éventuels.....	100
	3.11. L'octroi de droits de participation	100
	3.12. Les événements inhabituels	100
	3.13. Les événements postérieurs à la date du bilan.....	101
	3.14. La démission de l'organe de révision	101
	3.15. Les emprunts par obligations.....	102
	4. La dispense d'établir une annexe.....	102
III.	CAS DES GRANDES ENTREPRISES.....	102
	1. La ventilation des dettes à long terme	102
	2. La répartition des honoraires de l'organe de révision	102

IV.	CAS DES SOCIÉTÉS COTÉES	103
	1. Les indemnités versées au conseil d'administration et à la direction ..	103
	2. Les participations	103
	2.1. Les participations des actionnaires	103
	2.2. Les participations des membres de la direction	103
§ 10.	LE PLAN COMPTABLE	105
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	105
II.	IMPORTANCE DU PLAN COMPTABLE	105
	1. Le rôle du plan comptable	105
	2. Les caractéristiques du plan comptable	106
	3. La réglementation du plan comptable	107
III.	PLAN COMPTABLE SUISSE PME	107
	1. Le développement du Plan comptable suisse PME	107
	2. Le contenu du Plan comptable suisse PME	108
	3. L'utilisation du Plan comptable suisse PME	109
	4. Extrait du Plan comptable suisse PME	110
IV.	AUTRES PLANS COMPTABLES	112
§ 11.	LE JOURNAL	113
	Art. 957a CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	113
II.	RÔLE ET CONTENU DU JOURNAL	114
	1. Le rôle du journal	114
	2. Le contenu du journal	114
III.	PRINCIPES APPLICABLES À LA TENUE DU JOURNAL	115
	1. L'intégralité	115
	2. La justification	115
	3. La clarté	115
	3.1. L'intitulé des comptes et la conception du plan comptable	115
	3.2. L'indication du libellé dans chaque écriture	116
	4. L'adéquation à l'entreprise	116
	5. La traçabilité	116
	6. Forme du journal	116
IV.	TENUE DU JOURNAL EN FRANCS SUISSES	117
	1. L'enregistrement des opérations en francs suisses	117
	2. Le traitement des opérations en monnaie étrangère	117
	2.1. Enregistrement au cours de paiement	118
	2.2. Enregistrement au cours de transaction	118
	2.2.1. La régularisation immédiate	119
	2.2.2. Les comptes « à quatre colonnes »	119
	2.3. Les comptes de situation en monnaie étrangère	119
V.	TENUE DU JOURNAL EN MONNAIE ÉTRANGÈRE	121
	1. Les conditions	121
	2. Les conséquences	121

§ 12.	LA MONNAIE ET LA LANGUE DES ÉTATS FINANCIERS	123
	Art. 958d CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	123
II.	ÉTATS FINANCIERS EN FRANCS SUISSES	123
III.	ÉTATS FINANCIERS EN MONNAIE ÉTRANGÈRE	124
	1. Conditions.....	124
	2. Méthode de conversion.....	124
	2.1. Conversion de tous les postes au cours de clôture.....	124
	2.2. Conversion selon les normes comptables.....	124
IV.	LANGUE.....	125
§ 13.	LES DOCUMENTS SUPPLÉMENTAIRES	
	DES GRANDES ENTREPRISES.....	127
	Art. 961 à 961c CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	127
II.	TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE	128
	1. Les buts du tableau des flux de trésorerie.....	128
	2. La distinction entre les flux de trésorerie	129
	3. Les méthodes de présentation.....	131
	3.1. La méthode directe	131
	3.2. La méthode indirecte	131
	4. Interprétation du tableau des flux de trésorerie	132
	5. Un modèle de présentation	132
III.	RAPPORT ANNUEL.....	133
	1. Principe.....	133
	2. Contenu et but.....	134
IV.	DROITS DES MINORITAIRES	135
	1. Possibilité d'imposer l'établissement des rapports supplémentaires...	135
	2. Portée de l'art. 961d al. 2 CO	135
§ 14.	TENUE, CONSERVATION ET CONSULTATION	
	DES LIVRES COMPTABLES	137
	Art. 958e & 958f CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	137
II.	ÉTENDUE DES LIVRES COMPTABLES.....	138
	1. L'étendue des livres comptables.....	138
	2. Les directives comptables.....	138
III.	CONSERVATION DES LIVRES.....	139
	1. La durée de conservation	139
	2. La méthode de conservation	139
	3. L'accès aux archives.....	140
IV.	PUBLICATION ET CONSULTATION DES LIVRES	140
	1. Les sociétés publiques	140

	2. Les autres sociétés	141
§ 15.	LES PRINCIPES COMPTABLES.....	143
	Art. 958a à 958c CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	143
II.	PRINCIPE DE RÉGULARITÉ	144
	1. La notion large de régularité.....	144
	2. Les implications pour l'établissement des états financiers.....	145
III.	PRINCIPE DE CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION.....	146
	1. L'évaluation aux valeurs de continuation.....	146
	2. L'évaluation aux valeurs de liquidation	147
IV.	PRINCIPE D'INDÉPENDANCE DES EXERCICES	147
	1. L'aspect de délimitation périodique	147
	2. L'aspect de rattachement des charges aux produits.....	147

**PARTIE III :
RÉELLES COMPTABLES D'ÉVALUATION**

§ 16.	L'ÉVALUATION, CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES.....	151
	Art. 960 CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	151
II.	NOTION D'ÉVALUATION	151
	1. Le principe de l'évaluation individuelle.....	152
	2. Possibilité d'une évaluation globale	152
	3. Le principe de prudence et de fiabilité	152
	4. Le principe d'obligation de vérifier les valeurs et de leur adaptation sur la base d'indices concrets	153
§ 17.	LES COMPTES DE RÉGULARISATION	155
	Art. 958b CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	155
II.	MODALITÉS DES ÉCRITURES TRANSITOIRES	155
	1. La raison des écritures transitoires	155
	2. Nécessité de l'extourne.....	156
	3. La distinction avec les provisions et les mentions dans l'annexe.....	158
III.	TYPES D'ÉCRITURES TRANSITOIRES	158
	1. Les charges à payer.....	158
	2. Les charges comptabilisées d'avance ou payées d'avance.....	158
	3. Les produits à recevoir.....	159
	4. Les produits comptabilisés d'avance ou reçus d'avance	160
§ 18.	LES CRÉANCES ET LE DUCROIRE	161
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	161

II.	NOTION DE CRÉANCE	161
1.	Principe	161
2.	La comptabilisation de la créance.....	161
3.	La présentation des créances	162
4.	Les acomptes versés ou reçus.....	162
III.	PROVISION POUR PERTES SUR CLIENTS (DUCROIRE)	162
1.	L'objet du ducroire	162
2.	L'établissement du ducroire	163
3.	La présentation du ducroire	163
4.	L'évaluation du ducroire.....	163
§ 19.	LES ACTIFS EN GÉNÉRAL.....	165
	Art. 960a CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	165
II.	LES ÉVALUATIONS INITIALES ET SUBSÉQUENTES	166
III.	PRINCIPES APPLICABLES À L'ÉVALUATION INITIALE.....	166
1.	La référence au coût d'acquisition ou de production.....	166
2.	Le cas des biens immatériels	166
IV.	PRINCIPES APPLICABLES À L'ÉVALUATION SUBSÉQUENTE.....	167
1.	Le principe du coût historique	167
2.	Les exceptions au coût historique.....	168
V.	AMORTISSEMENTS ET CORRECTIONS DE VALEUR	168
1.	Les amortissements et corrections de valeur ordinaires	168
2.	Les amortissements et corrections de valeur supplémentaires	168
§ 20.	LES ACTIFS AYANT UN PRIX COURANT OBSERVABLE.....	169
	Art. 960b CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	169
II.	RÈGLES D'ÉVALUATION	170
1.	La notion d'actifs ayant un prix courant observable	170
2.	L'évaluation au-delà du coût initial d'acquisition.....	170
2.1.	La valeur d'évaluation.....	170
2.2.	La nécessité d'une évaluation globale.....	171
2.3.	Les exigences de présentation	171
III.	RÉSERVE DE FLUCTUATION	171
1.	L'autorisation de la correction de valeur.....	171
2.	La présentation de la correction de valeur.....	172
3.	La comptabilisation de la correction de valeur.....	172
IV.	EXEMPLE RÉCAPITULATIF	173
§ 21.	LES STOCKS ET TRAVAUX EN COURS.....	175
	Art. 960c CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	175

II.	PRINCIPES D'ÉVALUATION DES STOCKS	176
1.	Notion de stocks	176
2.	L'évaluation au coût d'acquisition ou de revient	176
3.	L'évaluation à la valeur de réalisation	176
4.	Les écritures liées aux opérations sur marchandises	177
4.1.	La méthode de l'inventaire intermittent	177
4.2.	La méthode de l'inventaire permanent	179
5.	Application aux produits fabriqués par l'entreprise	180
6.	Détermination de la valeur d'acquisition des stocks	180
III.	METHODES D'EVALUATION FINALE DES STOCKS	180
1.	Nécessité des méthodes de suivi des stocks	180
2.	La méthode FIFO.....	181
3.	La méthode du coût moyen.....	181
4.	La méthode LIFO	182
IV.	APPLICATION AUX TRAVAUX EN COURS.....	183
1.	La comptabilité des produits en cours de fabrication	183
2.	Comptabilisation des produits en cours de fabrication.....	183
3.	Comptabilisation des travaux en cours.....	184
V.	ABATTEMENT FISCAL DE LA VALEUR DU STOCK.....	184
§ 22.	LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES	185
	Art. 960d CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	185
II.	PRÉCISIONS APPORTÉES PAR LA LOI	185
1.	Détention à long terme.....	185
2.	Participation, présomption d'influence notable	186
§ 23.	LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	187
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	187
II.	TRAITEMENT DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	187
1.	La notion d'immobilisation incorporelle	187
2.	Le traitement des immobilisations incorporelles.....	188
2.1.	Application des règles générales	188
2.2.	Immobilisations incorporelles acquises par l'entreprise.....	188
2.3.	Immobilisations incorporelles créées par l'entreprise	188
3.	La comptabilisation ultérieure	189
§ 24.	LES PARTICIPATIONS	191
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	191
II.	NOTION DE PARTICIPATION.....	191
1.	La définition légale	191
2.	La classification	191
III.	ÉVALUATION DES PARTICIPATIONS	191
1.	Les titres cotés en bourse.....	192

2.	Les titres non cotés en bourse.....	192
§ 25.	LES AMORTISSEMENTS, LA DÉPRÉCIATION ET LE REMPLOI.....	193
	Art. 960a CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	193
II.	LES AMORTISSEMENTS	194
1.	La notion d'amortissement	194
2.	Les méthodes d'amortissement.....	194
2.1.	Les méthodes d'amortissement admises par le droit fiscal	195
2.2.	L'amortissement linéaire	195
2.3.	L'amortissement dégressif.....	195
2.4.	Les méthodes d'amortissement non admises par le droit fiscal	196
2.5.	L'exigence de permanence	197
3.	Le taux d'amortissement.....	197
4.	La comptabilisation et la présentation de l'amortissement.....	198
5.	La reprise d'amortissement.....	199
5.1.	Principe	199
5.2.	Limites	200
III.	LES PERTES DE VALEUR (DÉPRÉCIATION).....	201
1.	La notion de dépréciation	201
2.	L'estimation de la dépréciation	201
3.	La comptabilisation et reprise de la dépréciation	202
IV.	AMORTISSEMENTS DE REMPLACEMENT	202
1.	Notion	202
2.	Modalité et incidence fiscale	202
V.	LE REMPLOI	203
1.	La notion de emploi.....	203
2.	La comptabilisation du emploi	203
2.1.	Durant le même exercice comptable.....	203
2.2.	Durant un exercice comptable subséquent	204
§ 26.	LES DETTES	205
	Art. 960e CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	205
II.	MODE DE COMPTABILISATION	205
III.	POSTPOSITION DE DETTES.....	206
1.	Notion	206
2.	Incidence sur les intérêts et sa spécificité.....	206
3.	Rôle de la postposition en droit comptable.....	206
§ 27.	LES PROVISIONS.....	207
	Art. 960e CO	
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	207
II.	JUSTIFICATION DES PROVISIONS.....	208
1.	La notion de provision.....	208

Table des matières

2.	Les conditions de comptabilisation d'une provision	208
3.	Les provisions spécifiques	209
4.	La distinction avec les comptes de régularisation (transitoires) et les mentions dans l'annexe	209
III.	COMPTABILISATION DES PROVISIONS.....	210
1.	La création de la provision	210
2.	L'utilisation de la provision.....	210
3.	La dissolution de la provision.....	211
§ 28.	LES RÉSERVES LATENTES	213
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	213
II.	RÉGLEMENTATION DES RÉSERVES LATENTES.....	213
1.	La notion de réserve latente	214
2.	La constitution de réserves latentes	214
3.	La dissolution de réserves latentes	215
4.	Mention dans l'annexe.....	216
III.	RETRAITEMENT DES RÉSERVES LATENTES.....	216
1.	Les raisons du retraitement.....	216
2.	La méthodologie du retraitement.....	217
3.	Un exemple de retraitement.....	217

**PARTIE IV :
COMPTABILITÉ DES ENTITÉS JURIDIQUES**

§ 29.	L'IMPACT DE LA FORME JURIDIQUE SUR LA COMPTABILITÉ.....	221
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	221
II.	CONSIDÉRATIONS ESSENTIELLES SELON LA FORME JURIDIQUE	222
1.	Les entreprises en raison individuelle.....	222
2.	Les sociétés de personnes	222
3.	Les sociétés de capitaux.....	223
4.	Les personnes morales de droit civil	224
5.	Synthèse.....	224
§ 30.	LA COMPTABILITÉ D'UNE ENTREPRISE EN RAISON INDIVIDUELLE	227
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	227
II.	CONTEXTE GÉNÉRAL.....	228
1.	Quelques aspects juridiques.....	228
2.	La réglementation comptable	229
III.	ORGANISATION DES CAPITAUX PROPRES.....	229
1.	Le capital et la fondation	229
2.	Le compte Privé.....	231
IV.	OPÉRATIONS COURANTES DU PROPRIÉTAIRE.....	231

Table des matières

1.	Les mouvements de la fortune commerciale vers la fortune privée	231
2.	Les mouvements de la fortune privée vers la fortune commerciale	233
3.	Les revenus en nature	234
V.	AFFECTATION DU RÉSULTAT	236
1.	L'attribution du résultat	236
2.	La présentation des comptes après clôture	238
3.	La comptabilisation d'un salaire et d'intérêts.....	238
VI.	LIQUIDATION	239
1.	Principes	239
2.	Cas particuliers	239
§ 31.	LA COMPTABILITÉ D'UNE SOCIÉTÉ EN NOM COLLECTIF.....	241
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	241
II.	CONTEXTE GÉNÉRAL.....	242
1.	Quelques aspects juridiques.....	243
2.	La réglementation comptable	243
III.	ORGANISATION DES CAPITAUX PROPRES.....	244
1.	En général	244
2.	Le capital et la fondation	244
3.	Le compte Privé.....	247
IV.	OPÉRATIONS COURANTES DES ASSOCIÉS.....	248
1.	Les mouvements de la fortune sociale vers la fortune privée.....	248
2.	Les mouvements de la fortune privée vers la fortune sociale.....	249
3.	Les revenus en nature	249
V.	AFFECTATION DU RÉSULTAT	250
1.	Les honoraires.....	250
2.	Les intérêts.....	250
3.	L'attribution du résultat en cas de bénéfice.....	251
4.	L'attribution du résultat en cas de pertes.....	252
VI.	ENTRÉE ET SORTIE D'ASSOCIÉS	254
1.	L'entrée d'un nouvel associé.....	254
1.1.	La dissolution des réserves latentes.....	254
1.2.	L'indemnisation des anciens associés	255
1.3.	L'apport de liquidités supplémentaires.....	256
2.	La sortie d'un associé	257
VII.	LIQUIDATION	258
§ 32.	LA COMPTABILITÉ D'UNE SOCIÉTÉ EN COMMANDITE.....	261
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	261
II.	CONTEXTE GÉNÉRAL.....	262
1.	Quelques aspects juridiques.....	262
2.	La réglementation comptable	264
3.	La société en commandite par actions	264

III.	ORGANISATION DES CAPITAUX PROPRES	264
	1. En général	264
	2. Le capital et la fondation	265
IV.	OPÉRATIONS COURANTES DES ASSOCIÉS	266
V.	AFFECTATION DU RÉSULTAT	266
	1. Situation des associés commandités	266
	2. Situation des associés commanditaires	267
VI.	ENTRÉE ET SORTIE D'ASSOCIÉS	267
VII.	LIQUIDATION	267
§ 33.	LA COMPTABILITÉ D'UNE SOCIÉTÉ ANONYME	269
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	269
II.	CONTEXTE GÉNÉRAL	277
	1. Quelques aspects juridiques de la société anonyme	277
	2. La réglementation comptable	278
III.	CATÉGORIES DE TITRES DE PARTICIPATION	278
	1. Le capital-actions.....	278
	2. Le capital-participation.....	279
	3. Les bons de jouissance.....	279
IV.	OPÉRATIONS DE FONDATION	279
	1. L'émission du capital.....	280
	1.1. L'émission au pair	280
	1.2. L'émission au-dessus du pair.....	281
	1.3. Les frais de fondation	282
	2. Le droit de timbre d'émission.....	282
V.	AUGMENTATION DE CAPITAL	284
	1. En général	284
	2. Le droit de souscription préférentiel lors d'augmentation de capital ..	284
	3. L'augmentation de capital au moyen des capitaux propres.....	286
	4. Le droit de timbre d'émission en cas d'augmentation de capital	286
VI.	MODES DE LIBÉRATION DU CAPITAL	287
	1. La libération en espèces.....	287
	2. La libération en nature	288
	3. La libération partielle.....	288
	4. Les reprises de biens.....	289
VII.	OPÉRATIONS COURANTES DES ACTIONNAIRES	289
	1. Les mouvements de la fortune sociale vers la fortune de l'actionnaire	289
	2. Les revenus en nature	290
VIII.	AFFECTATION DU RÉSULTAT	291
	1. Principe.....	291
	2. Les réserves et leur nature	291
	3. La réserve générale	291
	3.1. La constitution de la réserve générale	291

Table des matières

3.2.	La nature de la réserve générale	292
3.3.	L'utilisation de la réserve générale.....	293
4.	Les réserves statutaires ou libres	293
5.	Le droit aux dividendes	294
6.	Le droit aux tantièmes	295
7.	La source des attributions	295
8.	Récapitulatif.....	296
9.	La comptabilisation de l'attribution du résultat.....	300
IX.	ACQUISITION DE PROPRES ACTIONS	300
1.	Principes	300
2.	Les conditions et limites à l'acquisition de propres actions	301
3.	Les fonds propres librement disponibles	302
4.	L'enregistrement de l'acquisition de propres titres	302
4.1.	Acquisition directe.....	302
4.1.1.	Application de la solution du Comité CSI et d'EXPERTsuisse	302
4.1.2.	Importance de considérer les fonds propres comme non disponibles .	303
4.1.3.	Maintien d'une réserve pour propres actions.....	304
4.1.4.	Variation de la valeur des propres titres	305
4.2.	Acquisition indirecte.....	305
5.	La revente ou l'annulation des actions excédentaires.....	305
X.	CAPITAUX PROPRES DES SOCIÉTÉS ANONYMES	308
1.	Une synthèse de la nature et de la présentation des capitaux propres .	309
2.	L'interdiction du remboursement du capital.....	309
XI.	PERTE DE CAPITAL ET SURENDETTEMENT	309
1.	La notion de bilan déficitaire.....	310
2.	La perte de capital.....	311
2.1.	Le solde de l'actif diminué des capitaux étrangers ne couvre plus les capitaux propres légaux.....	312
2.2.	La perte reportée excède la moitié des capitaux propres légaux	312
3.	Le surendettement.....	313
3.1.	La mesure du surendettement	313
3.2.	Les conséquences du surendettement	315
XII.	MESURES D'ASSAINISSEMENT	315
1.	La dissolution des réserves latentes.....	315
2.	La réévaluation d'immeubles ou de participations.....	316
2.1.	La nécessité d'une réserve de réévaluation	316
2.2.	La comptabilisation de la réévaluation	317
2.3.	Le traitement fiscal de la réévaluation.....	317
2.4.	La liquidation de la réserve de réévaluation en cas d'amortissement .	318
2.5.	La liquidation de la réserve de réévaluation en cas de revente.....	319
2.6.	Les effets de la réévaluation	319
3.	Les opérations sur le capital	320
4.	Les opérations sur les fonds étrangers	320
§ 34.	LA COMPTABILITÉ D'UNE SOCIÉTÉ À RESPONSABILITÉ LIMITÉE ..	321
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	321
II.	CONTEXTE GÉNÉRAL.....	324
1.	Quelques aspects juridiques de la société à responsabilité limitée.....	324
2.	La réglementation comptable	325

III.	CATÉGORIES DE TITRES DE PARTICIPATION	325
1.	Le capital social	325
2.	Les parts sociales	325
3.	Les bons de jouissance.....	326
4.	Les versements supplémentaires.....	326
5.	Les prestations accessoires	327
IV.	FONDATION, LIBÉRATION ET AUGMENTATION DE CAPITAL...	327
1.	Opérations de fondation.....	327
2.	Modes de libération du capital social	328
3.	Augmentation de capital.....	328
V.	OPÉRATIONS COMPTABLES	328
1.	Opérations courantes des associés	328
2.	Affectation du résultat	328
3.	Versements supplémentaires	328
4.	Acquisition de propres parts sociales	329
VI.	PERTE DE CAPITAL, SURENDETTEMENT ET MESURES D'ASSAINISSEMENT	329
§ 35-	LA COMPTABILITÉ D'UNE SOCIÉTÉ COOPÉRATIVE.....	331
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	331
II.	CONTEXTE GÉNÉRAL.....	334
1.	Quelques aspects juridiques de la société coopérative	334
2.	Autonomie de la société et responsabilité casuelle des coopérateurs..	335
3.	La réglementation comptable	335
4.	Modes d'avantages aux associés	336
III.	LES CAPITAUX PROPRES.....	336
1.	Le capital social	336
2.	Versements supplémentaires	337
IV.	RÉPARTITION DU RÉSULTAT	338
1.	Priorité à la société.....	338
2.	Possibilité de distribution	338
2.1.	Autorisation de la distribution	338
2.2.	Nécessité de constituer une réserve	338
3.	Constitution d'autres réserves.....	339
V.	PERTE DE CAPITAL, INSOLVABILITÉ ET MESURES D'ASSAINISSEMENT	339
1.	Perte de capital.....	339
2.	Insolvabilité	339
§ 36.	LA COMPTABILITÉ D'UNE ASSOCIATION.....	341
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	341
II.	CONTEXTE GÉNÉRAL.....	341
1.	Éléments juridiques	341
2.	Tenue d'une comptabilité commerciale.....	342

Table des matières

	3. Règles comptables spéciales.....	342
III.	OPÉRATIONS COMPTABLES	343
	1. Revenus des associations.....	343
	2. Traitement des opérations comptables.....	343
	3. Attribution du résultat.....	344
IV.	TRAITEMENT FISCAL	344
V.	EXCURSUS : LA COMPTABILITÉ D'UNE PROPRIÉTÉ PAR ÉTAGES	345
	1. Généralités	345
	2. Charges et produits d'une PPE	345
	3. Fonds de rénovation dans une PPE.....	345
	4. Aspects fiscaux	346
§ 37.	LA COMPTABILITÉ D'UNE FONDATION	347
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	347
II.	CONTEXTE GÉNÉRAL	347
	1. Éléments juridiques	347
	2. Tenue d'une comptabilité commerciale.....	348
	3. Règles spéciales	348
	3.1. Fondations classiques	348
	3.2. Fondations de prévoyance (LPP).....	349
III.	OPÉRATIONS COMPTABLES	349
	1. Financement des fondations classiques	349
	2. Traitement des opérations comptables.....	349
	3. Attribution du résultat.....	350
IV.	TRAITEMENT FISCAL	350

**PARTIE V :
NORMES COMPTABLES ET COMPTES CONSOLIDÉS**

§ 38.	L'APPLICATION DES NORMES COMPTABLES	353
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	353
II.	OBLIGATIONS DE DRESSER DES COMPTES COMPLÉMENTAIRES	354
	1. L'application obligatoire de normes comptables.....	354
	2. Les cas d'option	355
	3. Le lien avec les comptes consolidés	355
	4. Révision des comptes selon une norme reconnue sans approbation de l'organe suprême.....	356
	5. L'application libre de normes comptables.....	356
III.	TYPES DE NORMES COMPTABLES RECONNUES	356
	1. Le choix du référentiel comptable utilisé	356
	2. Les référentiels utilisables	357
	3. L'application du référentiel	357

§ 39.	LES COMPTES CONSOLIDÉS	359
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	359
II.	NOTION DE CONSOLIDATION.....	361
1.	Les buts de la consolidation.....	361
2.	Les méthodes de consolidation.....	363
3.	Les opérations de consolidation.....	363
III.	OBLIGATION DE CONSOLIDATION DES COMPTES	366
1.	Les entreprises soumises à l'obligation de consolidation.....	366
2.	La libération de la consolidation.....	367
3.	La révocation de la libération	368
4.	Le référentiel à utiliser.....	368
4.1.	L'établissement des comptes consolidés selon une norme comptable reconnue.....	369
4.2.	L'établissement des comptes consolidés sans référence à une norme comptable reconnue.....	369
IV.	TRAITEMENT DU GOODWILL.....	370
1.	Consolidation selon une norme comptable reconnue	370
2.	Consolidation selon le CO.....	371
3.	Goodwill négatif.....	371

**PARTIE VI :
LA REVISION (EXCURSUS)**

§ 40.	LA REVISION DES COMPTES	375
I.	ÉLÉMENTS ESSENTIELS	375
II.	TYPES DE CONTRÔLES SELON LE DROIT DE LA RÉVISION	381
1.	Le contrôle ordinaire.....	381
1.1.	Objet et modalités	381
1.2.	Rapports de révision	382
1.3.	Exigences d'indépendance.....	383
2.	Le contrôle restreint.....	384
2.1.	Objet et modalités	385
2.2.	Rapport de révision.....	384
2.3.	Exigences d'indépendance.....	384
III.	CONDITIONS DE SOUMISSION AU CONTRÔLE DES COMPTES...	385
1.	Les types de personnes morales soumises au contrôle des comptes ...	385
2.	Les conditions de soumission au contrôle ordinaire selon les valeurs-seuil	385
2.1.	Sociétés de capitaux.....	385
2.2.	Associations.....	386
2.3.	Fondations.....	386
2.4.	Détermination des seuils.....	386
3.	Le contrôle ordinaire volontaire/requis : l'« opting up ».....	387
4.	Les conditions de soumission au contrôle restreint	387
5.	La renonciation au contrôle restreint : l'« opting out »	388
6.	Le contrôle volontaire : l'« opting down » suite à un « opting out » ..	389
7.	Le contrôle exigé par les créanciers : l'« opting in ».....	389

Table des matières

IV.	QUALIFICATIONS DE L'ORGANE DE RÉVISION	389
1.	Les types de réviseurs agréés.....	389
2.	Les qualifications nécessaires pour les différents types de contrôles..	390
V.	DEVOIRS SUPPLÉMENTAIRES DE L'ORGANE DE RÉVISION.....	391
1.	Dans le cas du contrôle ordinaire.....	391
2.	Dans le cas du contrôle restreint.....	391