

Le cadre juridique et professionnel de la comptabilité

La comptabilité se caractérise par plusieurs éléments : les utilisations auxquelles elle est destinée, l'interprétation que l'on donne des concepts, sa relation avec le droit et avec la fiscalité. Ces éléments diffèrent d'un pays à l'autre à tel point que certains auteurs n'hésitent pas à parler de cultures comptables.

L'objet de cette première partie est de faire prendre conscience de cette diversité qui rend complexe la normalisation internationale à partir des exemples concrets de plusieurs pays, en l'occurrence la France, les États-Unis, le Royaume-Uni et l'Allemagne qui constituent des exemples assez représentatifs. Nous étudierons à travers eux la forme juridique des entreprises qui sont les premières utilisatrices et émettrices de l'information comptable avant de nous intéresser à la profession comptable et au rôle de la puissance publique dans l'émission et la régularisation de cette information comptable.

La forme juridique des sociétés

La classification des sociétés varie d'un pays à l'autre et, même à l'intérieur d'un pays, il est possible d'en rencontrer différentes formes. Elles sont de nature juridique variée, elles obéissent à des règles juridiques, comptables et fiscales différentes. Nous parlerons dans les pages qui suivent des formes juridiques rencontrées en France, aux États-Unis, au Royaume-Uni et en Allemagne.

I. La forme juridique des sociétés françaises

La plus ancienne loi relative aux sociétés commerciales en France date de 1867. Les lois du 24 juillet 1966 et du 23 mars 1967 qui complètent les articles figurant dans le code de commerce précisent la définition des sociétés commerciales, c'est-à-dire des sociétés ayant une activité commerciale par opposition aux sociétés civiles dont l'objet de l'activité est civil et dont les fondateurs n'ont pas choisi un type de société commerciale par nature. On distingue traditionnellement les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux.

1. Les sociétés de personnes

Ce sont des sociétés dont les associés se regroupent en raison de leur personnalité ; les parts sociales sont cessibles mais la cession nécessite l'accord des autres associés. De telles sociétés n'ont pas la personnalité fiscale. Chaque associé est imposé en fonction de sa quote-part. Chacun d'entre eux peut déduire de son revenu imposable la quote-part de la perte qui lui incombe si le résultat de l'exercice est négatif. Les principales catégories de sociétés de personnes sont :

- la Société en nom collectif (S.n.c.) : les associés sont responsables personnellement, solidairement et indéfiniment sur l'ensemble de

leurs propres biens des dettes de la société. La société est dissoute si l'un des associés décède ;

- ⇒ la Société en commandite simple (S.c.s.) : elle comprend deux catégories d'associés, les commandités qui gèrent la société et sont indéfiniment responsables des dettes sociales et les commanditaires qui ne participent pas à la gestion et dont la responsabilité est limitée au montant de leurs apports ;
- ⇒ la Société en participation : le gérant est la seule personne connue des tiers et la seule responsable. Les associés-participants se partagent les gains et les pertes dans des proportions fixées par les statuts. La société n'a pas la personnalité juridique, elle ne possède pas de patrimoine et elle n'est pas astreinte à établir un bilan.

2. Les sociétés de capitaux

Le capital est constitué d'actions et les associés apportent des biens ou de l'argent. Leur personnalité est indifférente, ils peuvent céder ou négocier en bourse leurs titres librement. Ils sont responsables du passif social dans la limite de leur apport.

De telles sociétés ont la personnalité fiscale et elles s'acquittent d'un impôt, l'impôt sur les sociétés. On distingue :

- ⇒ la Société anonyme (S.a.) : il s'agit de sociétés commerciales dont les associés, appelés actionnaires, ne sont pas commerçants. Leurs titres, les actions, sont aisément négociables et peuvent être cotés en bourse. Le nombre d'associés est, au minimum, de sept et le montant minimum du capital est de 35 000 euros (250 000 euros quand la société fait appel à l'épargne publique). L'assemblée générale des actionnaires désigne un conseil d'administration qui élit ensuite un président-directeur général. La loi de 1966 précédemment citée a instauré une variante de la société anonyme traditionnelle : un directoire et son président surveillent la société tandis qu'un conseil de surveillance contrôle l'activité des précédents ;
- ⇒ la Société en commandite par actions (S.c.a.) : elle comporte deux catégories d'associés : les commandités sont des commerçants seuls connus des tiers et indéfiniment responsables des dettes sociales. Ils détiennent le pouvoir. Les commanditaires sont des actionnaires non-commerçants qui n'ont aucun contrôle sur la

direction. Ils ne sont responsables des dettes sociales que dans la limite de leurs apports et leurs titres (actions) sont négociables en bourse. Il en résulte que les gérants ne dépendent que des associés et qu'ils ont un statut plus solide que celui des dirigeants des sociétés anonymes¹ ;

- ⇒ la Société à responsabilité limitée (S.a.r.l.) : la S.a.r.l. est une société intermédiaire entre la société de personnes et la société de capitaux. C'est une société commerciale dont les associés ne sont pas commerçants. Leur responsabilité pour les dettes sociales est limitée à leur apport. Le nombre d'associés est compris entre deux et cinquante. Le capital minimum d'une S.a.r.l. est de 7 500 euros. Les parts sociales ne sont pas négociables en bourse. La société est dirigée par un gérant nommé et révocable par les associés. Il peut être un salarié non-associé.

La loi a permis la création de deux variantes de ce type de sociétés. Elles n'ont qu'un associé. Ce sont l'Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (E.u.r.l.) et l'Entreprise agricole à responsabilité limitée (E.a.r.l.). Le patrimoine de l'entreprise et celui de l'exploitant sont séparés.

II. La forme juridique des sociétés américaines

Le droit des sociétés tel que nous l'entendons en France se divise aux États-Unis en deux catégories de droits : le droit des valeurs mobilières qui est un droit fédéral (*securities regulations*) et le droit des sociétés proprement dit qui est propre à chaque État (*corporate law*). Nous nous intéresserons à ce dernier qui décrit deux catégories d'entités juridiques proches de nos sociétés de personnes et de nos sociétés de capitaux.

1. Les sociétés de personnes

Ce sont celles qui n'ont pas la forme des sociétés de capitaux (*non corporate form*). Elles regroupent les entreprises individuelles (*sole proprietorship*) et les sociétés de personnes (*general partnership* et *limited partnership*).

1. P. Lassègue, A. Baetche, *Lexique de comptabilité*, Dalloz, Paris, 2003.

a. L'entreprise individuelle

Elle possède un propriétaire unique, seul responsable des dettes de l'entreprise. La création de ce type d'entreprise est en général simple mais le transfert de propriété, s'il a lieu, peut s'avérer complexe. La législation fiscale impose que soient présentés des documents, relatifs à l'entreprise et au propriétaire, séparés. En revanche, l'impôt touche le seul propriétaire. On estime que 71 % des entreprises américaines sont des entreprises individuelles. Elles représentent 6 % du revenu national.

b. La société de personnes

On utilise, aux États-Unis, le terme *partnership* dès qu'il existe plus d'un propriétaire. La loi uniforme sur les sociétés de personnes (*Uniform Partnership Act*, UPA) précise qu'une telle société comporte deux (ou plus) associés qui se regroupent dans le but d'obtenir des profits. La loi distingue les sociétés de personnes à caractère commercial (*commercial partnership*) et les sociétés de personnes à caractère de service (*service partnership*), ces dernières se caractérisant par un faible montant des stocks et des actifs immobilisés au bilan.

On distingue les sociétés de personnes à responsabilité limitée (*limited partnership*) et celles à responsabilité illimitée (*general partnership*). Ces dernières sont dirigées par un ou plusieurs associés principaux (*general partners*) tandis que les autres n'ont pas le droit d'intervenir dans la prise de décision.

La société n'est pas soumise à l'impôt mais les associés le sont en tant qu'individus. Le résultat est déclaré aux autorités fiscales au moyen de l'imprimé 1065 (*form 1065*).

Les lois de 1987 précisent les conditions de cotation de ce type de sociétés sur le second marché de certaines places boursières. Elles s'appliquent notamment aux *joint-ventures*. Environ 1 % des entreprises américaines (4 % du revenu national) sont en *partnership*.

2. Les sociétés de capitaux

Les sociétés de capitaux (*corporations*) peuvent être classées selon plusieurs critères :

- du point de vue de l'actionnariat, on trouve parmi les sociétés à responsabilité limitée (*limited liability*) les sociétés au capital détenu par un petit nombre d'actionnaires (*close held corporations*) et les autres (*publicly held corporations*). Dans les

premières, les actions ne peuvent pas être vendues, les dirigeants sont autorisés à faire fi des obligations traditionnelles des sociétés de capitaux : tenue de l'assemblée générale annuelle, ... Il s'agit souvent d'entreprises de taille moyenne ; il n'existe pas de loi fédérale précisant le nombre d'actionnaires dans les *closely held corporations* ; il est régi par les lois de l'État. En Californie, une société détenue par au plus dix actionnaires peut choisir ce statut. Le nombre est de trente dans le Delaware. L'évaluation de cette société est délicate en cas de litige et dépend de la législation des États qui définit précisément les concepts de valeur intrinsèque (*intrinsic value*), de coût de remplacement (*fair value*), ... On peut également effectuer l'évaluation par comparaison avec la valeur d'entreprises comparables (*benchmark value*)¹ ;

- ⇒ du point de vue de la collecte de l'épargne, on distingue les sociétés qui font appel à l'épargne publique (*public corporations*) et les autres (*private corporations*). On notera que, dans une connotation restrictive, le terme *public* ne s'applique qu'aux sociétés dont le capital est détenu par l'État fédéral ou par un État ou par une commune ou par une agence du gouvernement fédéral (l'*US Postal Service* par exemple) ;
- ⇒ du point de vue des objectifs, on distingue les sociétés à but lucratif (*profit corporations*) ou à but non lucratif (*nonprofit organizations*). Ces dernières ne sont pas détenues par des actionnaires, elles sont dirigées par un directoire (*board of directors*). Elles ne peuvent pas verser de dividendes et il n'y a pas obligation de verser un salaire aux dirigeants. Les dons qu'elles reçoivent et les bénéfices qu'elles réalisent sont en général exempts d'impôts. Les établissements d'enseignement, les organisations religieuses et les associations sont en général des sociétés à but non lucratif ;
- ⇒ du point de vue fiscal, on distingue les sociétés S et les sociétés C (*S corporations* et *C corporations*). Les premières ne paient pas d'impôt sur les sociétés. En revanche, les actionnaires doivent s'acquitter de cet impôt. La société n'est pas une entité fiscale, elle est une entité qui transmet une charge d'impôt à ses actionnaires. À sa création, une société a le statut fiscal de société C, mais elle

1. S.P. Pratt, R.F. Reilly, R.P. Schweihs, *Valuing a Business*, 3rd ed., Irwin, Chicago, 1996.

peut le changer, sous certaines conditions, dans les trois mois de l'année fiscale en cours pour celui des sociétés S.

Dans le cas des sociétés C, l'impôt frappe d'abord le résultat de la société avant de frapper celui de l'actionnaire. Il y a donc une double imposition. L'actionnaire est imposé sur la part de dividendes qu'il a reçue en fonction de sa tranche de revenus.

La société doit remplir un certain nombre de critères très restrictifs pour bénéficier du statut de société S : elle ne doit comprendre qu'une seule catégorie d'actions et le nombre maximum d'actionnaires est de 35 ;

- on distingue également les sociétés *de jure* et les sociétés *de facto*, distinction liée à la date du début des opérations de la société. Selon le *Revised Model Business Corporation Act (RMBCA)*, une société existe juridiquement à partir du moment où les formalités administratives ont été remplies. Or, la législation des États ne respecte pas nécessairement cette règle. En Floride, par exemple, l'existence commence 90 jours après que les formalités ont été achevées. Par ailleurs, les autorités de l'État peuvent interdire la création ou dissoudre la société après cette même création. Lorsque les statuts de la société sont conformes, pour l'essentiel, aux lois de l'État, la société acquiert le statut *de jure* (*de jure corporation*) et les tiers ne peuvent pas mettre en cause son existence. Dans le cas inverse, si la réglementation n'a pas été entièrement respectée de bonne foi (*in good faith*), elle peut obtenir le statut de société *de facto* (*de facto corporation*). Le concept de *good faith* est lié au fait que les actionnaires ont involontairement mal acquitté les formalités administratives. La société peut exister mais l'État peut remettre en cause son existence. Seuls les actionnaires ayant un rôle actif sont juridiquement responsables ;
- on rencontre enfin les sociétés de service à caractère professionnel (*professional service corporations*) soumises à la loi sur les sociétés à caractère professionnel (*professional corporation law*). Cette législation, qui relève des États, complète en général la législation sur les sociétés (*State Business Corporation Act*). Elle fixe les conditions nécessaires à l'exercice de certaines professions (médecins, dentistes,...). Les membres sont individuellement responsables devant leurs clients (patients dans l'exemple des médecins). Sur le plan fiscal, ces sociétés sont régies par la législation relative aux sociétés.

En définitive, environ 28 % des sociétés américaines sont des *corporations*. Elles représentent environ 80 % du revenu national.

3. La localisation des sociétés

La législation relative aux sociétés varie d'un État à un autre ce qui rend le choix de l'implantation géographique particulièrement important aux États-Unis, notamment dans les zones économiques frontalières (New York et Newark par exemple). Les différences peuvent être triviales entre les États, significatives entre d'autres. L'État du Delaware a une législation bien adaptée aux besoins actuels des milieux d'affaires.

Les différences entre les droits des sociétés des États concernent notamment :

- ⇒ la souscription aux actions et la nature des membres du conseil d'administration : certains États exigent qu'ils soient de nationalité américaine. Dans d'autres, ils doivent être actionnaires de la société. Certains États exigent qu'ils perçoivent une rémunération, ce qui n'est pas le cas dans d'autres ;
- ⇒ le nombre de directeurs : plusieurs États exigent la présence de plusieurs directeurs même s'il s'agit d'une entreprise individuelle. La réglementation du droit de vote varie également : dans certains États, tous les actionnaires, quel que soit le type d'actions détenues, ont le droit de voter, ce qui rend impossible l'offre d'actions sans droit de vote qui permettent de conserver le contrôle de la société ;
- ⇒ le montant du capital : des États exigent que les actions possèdent une valeur nominale (*par value*) égale à au moins \$1. Certains États autorisent l'émission d'actions sans pair (*no par value*). Les dirigeants fixent librement le prix des actions alors que les lois fiscales imposent de fixer un prix généralement compris entre \$10 et \$100.

Le choix de l'implantation peut dépendre d'autres facteurs, en particulier la fiscalité. Il existe deux types d'impôts en Pennsylvanie. Les banques sont exemptées de l'impôt dans plusieurs États.