

L'inventaire ou le bilan et le droit

Samia kissi♦

On remarque qu'à chaque fois qu'il est fait référence au terme de « bilan ou inventaire » dans la loi, celle-ci ne comprend aucune définition de ce terme.

Cette absence de définition peut probablement s'expliquer par le caractère discutable de certaines définitions et l'opposition entre les approches juridique et économique qui a marqué l'histoire de la comptabilité en général.

D'ailleurs comme le souligne le professeur C.Irson, « De tous les auteurs qui ont traité des comptes, les uns en ont parlé par rapport au droit, pour connaître ce qui est juste, et les autres ont décrit la manière de les dresser. Les uns et les autres auraient mieux réussi, si leurs connaissances_avaient été réunies, c'est-à-dire, si les docteurs avaient mieux entendu le fait, et si les praticiens avaient un peu mieux connu le droit»¹.

Plusieurs auteurs ont remarqué l'existence de points de contact entre la comptabilité et le droit. « Ce que l'on doit compter, ce sont les droits envisagés sous le rapport de la valeur»², « ou si l'on préfère, se sont des valeurs résultant de rapports juridiques. Il n'est pas une écriture qui ne traduise un fait juridique».

Alors comment expliquer le bilan ou l'inventaire qui représentent une idée complexe, sans remonter à sa substance

♦ Maître assistant « A », Faculté de droit et des sciences politiques, Université de Tlemcen.

¹ Cf, Nicole Stolowy, « les délits comptables », Economica, Paris, 2001, p 2.

² Cf, Charpentier et Hamelin, traité pratique des bilans et inventaires, p 6-7.

qui tient en trois termes : valeur, droit, personne. Or ces trois termes peuvent encore se réduire en un seul, celui de droit ?

Il existe une forte interaction entre le droit et le bilan et inventaire, et cette étude a pour objectif de la mettre en lumière et cela en montrant tout d'abord utilité du bilan et inventaire et par la suite la position du droit par rapport au défaut d'inventaire et à un inventaire frauduleux.

Chapitre 1 : Utilité du bilan et inventaire :

La participation des actionnaires à la vie de la société exige que ceux-ci puissent avoir accès aux documents indispensables à leur information.

Les sociétés commerciales sont soumises à l'obligation de publier régulièrement les résultats de l'exercice écoulé, par référence à l'article 717 alinéa 2 du code de commerce.

On entant par résultat : l'inventaire, le compte d'exploitation générale, le compte profit et pertes et le bilan, selon l'article 716 du code de commerce.

L'actionnaire aussi doit pouvoir consulter au siège de la société ou au lieu de la direction administrative, sur justification de sa qualité :¹

- Les comptes d'exploitation générale.
- Les inventaires.
- Les comptes pertes et profits.
- Les bilans.
- Les rapports du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance et des commissaires aux comptes.

¹ Art 680 du code de commerce Algérien, décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993.

En raison de l'importance de la comptabilité dans la vie sociale, qui permet de connaître la situation de la société et d'en contrôler la gestion. La loi par les articles 716, 717 et 819 du code de commerce impose aux dirigeants sociaux l'obligation de respecter des règles assez strictes en matière de documents comptables, sous peine de sanctions pénales.

D'abord et en bonne logique, la loi les oblige à adresser ces comptes et à les présenter aux assemblées et elle incrimine le défaut d'établissement, et le défaut de présentation des documents comptables.

Ensuite, elle les oblige à présenter des comptes fidèles et incrimine toute dissimulation de la situation véritable¹.

Section 1: Règles comptables présidant à l'établissement de l'inventaire et bilan

1) L'inventaire :

L'article 716 du code de commerce nous dit : « l'inventaire des divers éléments de l'actif et du passif existant à cette date ».

De là, l'inventaire serait le recensement pur et simple des éléments d'actif et de passif tels qu'ils sont enregistrés, au jour le jour, au cours de l'exercice, dans les livres comptables que tient le commerçant. C'est en ce sens que l'on parle de l'inventaire d'une succession et c'est ainsi que l'a défini Charpentier² : « l'inventaire est un recensement de toutes les valeurs, actives et passives, d'une entreprise, à une date déterminée ».

¹ Cf, Michel Véron : « Droit pénal des affaires », Armand Colin, 6^{ème} édition, 2005, p 203.

² Cf, Léon Constantin et Maurice AYDALOT : « Droit pénal des sociétés par actions », P.U.D.F, Paris, 1968, p 601.

On peut citer aussi la définition proposée par BATARDON¹ : « l'inventaire est un état détaillé énonçant : 1° les valeurs de toute nature possédées par le commerçant ou la société ; 2° les créances sur les tiers ; 3° les dettes de l'entreprise.

L'inventaire est indispensable pour permettre au commerçant de se rendre compte en fin d'année de sa véritable situation.

Mais l'inventaire est une pièce complexe d'une lecture difficile puisqu'elle comprend l'énumération et l'évaluation détaillée de tous les éléments actifs et passifs.

En réalité, il est difficile de donner une juste définition de « l'inventaire » puisque en matière comptable celui-ci se décomposait en un inventaire « extra-comptable » et un inventaire « comptable ».

L'article 10 du code de commerce par l'ordonnance n° 96-27 du 9 décembre 1996, a étendu à toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant, de faire tous les ans un inventaire des éléments actifs et passifs de son entreprise et arrêter tous ses comptes en vue d'établir son bilan et le compte de ses résultats.

Et c'est à partir de ce texte qu'on peut définir l'inventaire et le bilan, l'un par l'autre².

« Le bilan est un tableau, résumé synthétique et raisonné de l'inventaire comptable, établi en tenant compte des réajustements imposés par l'inventaire extra-comptable et où se trouvent groupés, suivant leur nature, les divers éléments de l'actif et du passif.

¹ Cf, Constantin et AYDALOT, op.cit, p 601.

² Cf, Constantin et AYDALOT, op.cit, p 601.

L'inventaire, de par le détail qu'il comporte, est surtout un élément préparatoire du bilan et un moyen de procéder à une analyse approfondie de ses divers postes ; d'une lecture longue et malaisée, il ne fait pas ressortir d'une manière saisissante et synthétique la situation de l'entreprise...

En d'autres termes, l'inventaire et le bilan ont chacun une destination qui leur est propre...¹.

L'inventaire est présenté traditionnellement de la façon suivante :

La première opération qu'il convient d'effectuer en fin d'exercice consiste à dresser la balance générale des comptes².

Dans ce but, tous les comptes ouverts au grand livre sont arrêtés et le solde en est tiré. Puis les totaux des mouvements en capitaux et les soldes sont reportés sur un tableau en face des titres des comptes correspondants.

C'est la balance avant inventaire ou « balance provisoire de l'exercice » parce que certains faits ne peuvent être comptabilisés au jour le jour et doivent être spécialement recherchés, évalués et enregistrés à l'instant où l'exercice est arrêté pour permettre de dresser le bilan et dégager le résultat. Ces faits vont donner lieu à des écritures de redressement qui sont l'objet de l'inventaire extra-comptable.

Cette opération consiste, d'une manière générale, à reprendre des éléments d'actif de l'entreprise, à en effectuer le récolement.

¹ Cf, Constantin et GAUTRAT, traité droit pénal des sociétés, Paris,A ;Rousseau, sté d'éd.juridique,1937,n° 45.

² Cf, Constantin et GAUTRAT, traité droit pénal des sociétés,op.cit, n° 483.

L'inventaire extra-comptable ou statistique comprend donc, en principe, d'une part un travail de numération, d'autre part un travail d'estimation, qui consistent dans l'inventaire des marchandises en magasin, l'examen des créances pour évaluer les risques de recouvrement qu'elles peuvent présenter, la recherche des faits transitoires tels que les achats et frais constatés et comptabilisés pendant l'exercice mais qui affèrent aux opérations de l'exercice suivant, le calcul du montant des amortissements et des provisions, etc.

Ce double travail de numération et d'estimation étant effectué, il reste à le traduire en comptabilité et à déterminer les résultats de l'exercice, c'est l'objet de l'inventaire comptable¹.

Celui-ci fait apparaître le résultat brut et le résultat net de l'exercice, c'est-à-dire qu'il suffit, ensuite, d'une mise en forme pour établir le compte d'exploitation générale et le compte de pertes et profits.

Ces comptes établis, il ne reste plus qu'à dresser à nouveau une balance générale des comptes. Les soldes figurant à cette balance constituent les éléments du bilan : il suffit, ensuite, de regrouper les comptes pour établir le bilan qui apparaît ainsi comme un tableau synthétique présentant le résumé de la balance générale des comptes après inventaire.

Commentaire

L'article 716 du code commercial stipule que :

« A la clôture de chaque exercice, le conseil d'administration ou les gérants dressent l'inventaire des divers éléments de l'actif et du passif existant à cette date.

¹ Cf, Constantin et AYDALOT, op.cit, p 602.

Ainsi, l'article 716 alinéa 4 prévoit l'inventaire parmi les documents qui doivent être tenus à la disposition des commissaires aux comptes 4 mois qui suivent la clôture de l'exercice. Tandis que pour le législateur Français par l'art 243 du décret d'application n° 67-236 du 23 mars 1967 qui prévoit la mise à disposition de l'inventaire aux commissaires aux comptes quarante cinq jours au moins avant l'assemblée annuelle et peuvent demander que leur soit délivrée une copie.

L'article 880 du code commercial prévoit que dans un délai de 15 jours avant la tenue de l'assemblée générale ordinaire, tout actionnaire a le droit d'obtenir communication de l'inventaire, du tableau de comptes des résultats, des documents de synthèse, et du bilan.

Le législateur exclut-il-ainsi l'inventaire au sens de l'article 716 du code commercial de la liste des documents dont l'actionnaire peut prendre copie ? Puisque il se contente au sens de l'article 680 de l'inventaire et du tableau de comptes des résultats.

Cela s'explique sur le plan pratique, car les grandes industries dressent à la clôture de chaque exercice un certain nombre d'inventaires (par catégorie de valeurs, par usines, par dépôts, etc.) qui ne sont souvent centralisés au siège que sous forme de résumés. La communication de l'ensemble des inventaires détaillés poserait donc des problèmes matériels et aurait plus pour effet de noyer l'actionnaire que de lui permettre d'exercer son droit de communication.

Surtout s'il s'agit de l'inventaire des immobilisations des entreprises importantes qui reste trop compliqué pour que l'actionnaire puisse se faire une opinion¹. Le problème est sensiblement le même en ce qui concerne les valeurs d'exploitation et les comptes clients et fournisseurs.

¹ Léon Constantin et Maurice AYDALOT, *op.cit*, p 604.

A noter que le décret Français n°67-236 du 23 mars 1967, prévoit que certaines valeurs pourront être inscrites pour un montant global et que le législateur n'entend donc pas faire publier un inventaire absolument détaillé ?

- La cour de cassation Française dans un arrêté du 14 décembre 1960¹ a précisé qu'il importe de « ne pas confondre le bilan et l'inventaire et que, pour répondre au vœu de la loi, ce dernier ne doit pas se réduire à un énoncé de soldes mais doit être un tableau descriptif et estimatif des divers éléments de l'actif et du passif, de nature à permettre à chaque associé d'exercer son droit de regard et de critique sur la conduite des affaires sociales ».

- Le législateur Algérien a repris le contexte de cet arrêt dans l'article 677 du code commercial².

- A noter que le chef d'entreprise lui-même, le conseil d'administration se font généralement présenter des tableaux résumant les inventaires³.

- Le mot « inventaire » est employé par le législateur qui n'en a jamais donné la définition. Ce mot qui a un sens technique assez précis, et un sens juridique beaucoup trop vague.

2) Le bilan :

Le bilan est un tableau, résumé méthodique, synthétique de l'inventaire comptable, établi en tenant compte des réajustements imposés par l'inventaire extra-comptable et où

¹ Civ. , sect.com. , D. , 1961 – 403.

² Art 677 (décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993 : « trente jours (30) avant la tenue de l'assemblée générale, le conseil d'administration ou le directoire doit adresser ou mettre à la disposition des actionnaires les documents nécessaires pour permettre à ceux-ci de se prononcer en connaissance de cause et de porter un jugement informé sur la gestion et la marche des affaires de la société ».

³ Cf, Constantin et AYDALOT, op.cit, p .605.

se trouvent groupés, suivant leur nature, les divers éléments de l'actif et du passif¹.

De nombreuses définitions ont été données du bilan dont la plupart tendent à représenter le bilan comme un résumé de l'inventaire.

Parmi ces définitions, on peut citer quelques unes :

- Selon Batardon :²

« Le bilan n'est autre chose que le tableau résumé de l'inventaire présenté sous une forme méthodique qui en facilite la lecture ».

- Selon Folliet :³

« Le bilan est un tableau synthétique résumant sous une seule dénomination les éléments de même nature, comprenant d'un côté, en plus des comptes de capital, les éléments passifs, de l'autre les éléments actifs de toute entreprise commerciale ».

- Selon Pinoteau :⁴

« le bilan est un document qui exprime la situation active et passive d'une entreprise à un moment donné ».

a) Postes de l'actif :

Le classement des postes de l'actif obéit à la règle dite de la liquidité croissante.

¹ Cf, Idem, p. 605.

² Cf, L.Constantin et M.AYDALOT, op.cit, p 606.

³ Cf, L.Constantin et M.AYDALOT, op.cit, p 606.

⁴ Cf, L.Constantin et M.AYDALOT, op.cit, p 606.

1) En tête, figurent les « valeurs immobilisées », ce sont des biens et des valeurs destinés à rester durablement sous la même forme dans l'entreprise. Ces comptes de valeurs immobilisées se décomposent en 3 groupes : frais d'établissement, immobilisation, autres valeurs immobilisées.

- Les « frais d'établissement » sont des frais engagés au moment, soit de la constitution de l'entreprise, soit de l'acquisition par celle-ci de ses moyens permanents d'exploitation, tels que frais de constitution, d'augmentation de capital, d'émission d'obligations, d'acquisition des immobilisations (droits de mutation, honoraires et frais d'actes).

- Les « immobilisations » sont les immobilisations existant dans l'entreprise, qu'il s'agisse des immobilisations affectées aux opérations professionnelles, non professionnelles, ou des immobilisations entièrement amorties.

Les immobilisations corporelles comprennent les terrains (terrain de construction, chantiers, terrains d'exploitation, tous autres terrains), les constructions (bâtiments et ouvrages d'art), le matériel et l'outillage, le matériel de transport, les autres immobilisations corporelles (mobilier et matériel de bureau, agencements, aménagements et installations...).

Les immobilisations incorporelles comprennent le fonds de commerce et le droit au bail, les brevets, licences, marques, modèles, dessins et concessions.

- Les autres « valeurs immobilières » regroupent les pertes à plus d'un an, les titres de participation, les dépôts et cautionnements.

2) Viennent ensuite les comptes de stocks qui figurent à l'actif sous la rubrique « valeurs d'exploitation ». les stocks sont des marchandises, des matières ou fournitures, des déchets, des produits semi-ouvrés, des produits finis, des produits ou travaux en cours et des emballages commerciaux, qui sont la propriété de l'entreprise.

3) Viennent enfin les « valeurs réalisables à court terme ou disponibles » contiennent les soldes créditeurs des comptes de tiers et des comptes financiers. Elles obéissent également à la règle de la liquidité croissante.

- Les valeurs réalisables : ce sont des créances dont le recouvrement pourra être effectué par la société en vue de se procurer de nouvelles ressources : les avances et acomptes aux fournisseurs, les clients, les autres débiteurs.

- Les comptes de régularisation active et les comptes de régularisation passive sont destinés à répartir les charges et les produits dans le temps, afin de n'imputer à un exercice déterminé que les charges et les produits qui le concernent effectivement.

- Les valeurs disponibles : à la différence des valeurs engagées ou des valeurs réalisables, les disponibilités sont constituées par des éléments dont la société peut immédiatement disposer pour ses besoins éventuels. Elles comprennent : les effets à recevoir, les chèques à encaisser, les comptes de banques, les espèces en caisse, etc.

- L'actif, peut finalement, se terminer par le poste « résultats », auquel figure le solde débiteur du compte de pertes et profits, c'est-à-dire la perte de l'exercice.

b) Postes du passif :

Les postes du passif sont inscrits dans l'ordre de leur exigibilité :

On va des dettes les plus éloignées à celles qui sont les plus proches : c'est la règle de l'exigibilité croissante.

1) En tête du passif figurent donc les : « capitaux permanents » qui se définissent ainsi : « moyens de financement utilisés par l'entreprise de façon permanente ou durable et formés, en particulier, par le capital, les primes d'émission, les bénéfices mis en réserve et les emprunts à long et moyen terme ».

Ces comptes de capitaux permanents figurent au passif sous plusieurs rubriques.

Ce sont, tout d'abord, le capital propre et les réserves. Dans les sociétés, le capital représente la valeur nominale des actions ou des postes sociales et les réserves sont des bénéfices conservés à la disposition de l'entreprise et non incorporés au capital. Les primes d'émission d'actions qui sont l'excédent du prix d'émission sur la valeur nominale des actions sont assimilées aux réserves.

2) Ce sont ensuite le report à nouveau, les provisions pour pertes et charges et les dettes à long et moyen terme, les subventions d'équipements reçues.

- **Le rapport à nouveau** : est constitué par les bénéfices des exercices antérieurs qui n'ont pas été distribués ou affectés à un compte de réserve ou par des pertes qui n'ont pas été compensées par des prélèvements opérés sur les bénéfices, les réserves ou le capital.

- **Les subventions d'équipements reçues** : sont les subventions accordées par l'état, les collectivités publiques ou éventuellement par des tiers, en vue d'acquérir ou de créer des immobilisations.

- **Les provisions pour pertes et charges** : qui sont de 4 sortes :

Les provisions pour risques, les provisions pour renouvellement des immobilisations, les provisions pour charge à répartir sur plusieurs exercices, les provisions pour retraites obligatoires du personnel.

- **Les dettes à long et moyen terme** : qui groupent les dettes de la société à plus d'un an : obligations et bons, emprunts.

3) Ce sont, enfin, les dettes à court terme, c'est-à-dire à moins d'un an, qui sont, soit des soldes créditeurs des comptes de tiers (fournisseurs, clients, et d'autres débiteurs), soit des engagements à court terme (obligation et bons, emprunts à moins d'un an), soit des effets de commerce à payer.

4) Puis, s'il y a lieu, on inscrit au poste « résultats », le solde créditeur du compte de pertes et profits, c'est-à-dire de bénéfice de l'exercice.

Telle est la composition du bilan, qui traduit l'actif et le passif de l'entreprise et qui fait apparaître la perte ou le bénéfice qui a été réalisé pendant l'exercice¹.

Après la présentation de la notion du bilan et les différentes définitions qui lui ont été attribuées, soit par la doctrine ou encore par le plan comptable, il est bon

¹ Cf, L.Constantin et A.GAUTRAT, traité droit pénal. soc, Paris, A.Rousseau, sté.d'éd.juridique, 1937, n°476.

cependant de rappeler qu'il existe deux conceptions du bilan, la conception statique et la conception dynamique¹, que se partagent les comptables et les économistes. En effet, le bilan n'a pas en soit sa propre justification et tout dépend de l'objet auquel on veut bien lui faire répondre : bilans de fondation, bilans provisionnels, bilans intermédiaires, bilans de fusions, bilans de liquidation, bilans fiscaux, bilans de fin d'exercice

Suivant M.Snozzi²:

Le bilan statique est celui qui est établi en vue de faire ressortir le patrimoine d'une entreprise et, partant, celle du capital qui est investi. Par son essence même, un tel bilan ne conserve sa valeur et ne répond à son objet que pendant un très court moment, au lendemain de son établissement, les éléments d'actif et de passif qui le composent subissent déjà des variations plus ou moins considérables, suivant la nature de l'entreprise et l'importance de son activité.

Il semble donc que les auteurs du plan comptable ont voulu introduire dans le bilan l'aspect dynamique.

c) **Bilan consolidé**

Selon l'art 732 bis 4 de l'ordonnance n° 96-27 du 9/12/1996, on entend par comptes consolidés la présentation de la situation financière, et des résultats d'un groupe de sociétés, comme si celle-ci ne formaient qu'une seule entité.

¹ Cf, L.Constantin et M.AYDALOT, op.cit, p 609.

² Cf, M.Snozzi, « l'interprétation du bilan », Paris Dunod, collection « l'économie de l'entreprise » n° 2, 1953.

Ils sont soumis aux mêmes règles de présentation, de contrôle, d'adoption et de publication que les comptes annuels individuels.

Le décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993 et l'ordonnance n° 96-27 du 9 décembre 1996 par l'article 837, puni d'un emprisonnement de six mois à deux ans et d'une amende de 20.000 DA à 200.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, les présidents, les administrateurs, les directeurs généraux de toute société, qui, sciemment.

- N'auront pas fait mention dans le rapport annuel, présente aux associés sur les opérations de l'exercice, d'une prise de participation dans une société ayant son siège sur le territoire de la République Algérienne Démocratique et Populaire ou de l'acquisition de la moitié du capital d'une telle société ; les mêmes peines sont applicables aux commissaires aux comptes pour défaut de la même mention dans leur rapport.

- N'auront pas, dans le même rapport, rendu compte de l'activité des filiales de la société par branche d'activité et fait ressortir les résultats obtenus.

- N'auront pas annexé au bilan de la société, le tableau prévu à l'article 558 et comportant les renseignements en vue de faire apparaître la situation des dites filiales et participations.

- N'auront pas établi, présenté ou publié les comptes consolidés tels que prévus par l'article 732 bis 3 du code de commerce.

Section 2 : Principes généraux concernant la confection des bilans

Il existe un certain nombre de principes généraux auxquels les rédacteurs d'un bilan doivent se conformer et sur lesquels un accord doctrinal s'est quasiment établi¹.

Ces principes ont été fort nettement synthétisés par Léon Constantin et Albert Gautrat dans leur traité de droit pénal en matière de sociétés.

Actuellement, on retrouve les mêmes principes dans le plan comptable national et le code commercial Algérien. Ils peuvent s'énoncer comme suit :

1) La règle de l'indépendance des exercices : en vertu de laquelle chaque exercice donne lieu ²:

Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit ; pour sa détermination, il convient donc de lui imputer les événements et opérations qui lui sont propres, et ceux-là seulement dans l'hypothèse où un événement, ayant un lien de causalité direct et prépondérant avec une situation existant à la date d'arrêté des comptes d'un exercice, est connu entre cette date et celle de l'établissement des comptes du dit exercice, il convient de rattacher cet événement à l'exercice clos. Ce rattachement s'effectue sur la base des informations connues à la date d'établissement des comptes.

Si un événement se produit après la date de clôture de l'exercice et n'affecte pas la situation de l'actif ou du passif de la période précédant la clôture, aucun ajustement n'est à

¹ Cf, A.Touffait , « délits et sanctions dans les sociétés », 2^{ème} éd, Sirey, 1971, p .182.

² Ministère des finances Algérien, janvier 2011, p .05.

effectuer. Cependant, cet évènement fait l'objet d'une information dans l'annexe s'il est d'une importance telle qu'il pourrait effectuer les décisions des utilisateurs des états financiers.

2) La règle de la fixité du capital

En un peu plus d'un siècle d'existence, la doctrine comptable influencée par l'évolution de la pratique des affaires et des modes de financement des entreprises, s'empare d'un concept juridique initialement assez primaire puisqu'il induisait une correspondance immédiate –et supposée continue- entre le capital et l'actif net sans véritablement soulever l'importante problématique de l'évaluation au cours de l'exploitation. Mais ce caractère élémentaire du concept était intimement lié au mode de calcul du résultat qui était basé sur une liquidation régulière réelle ou fictive de l'entreprise ; dans cette logique, il était théoriquement possible de s'assurer à chaque inventaire du maintien du capital en valeur réelle comme le préconisait l'ancien code de commerce français¹. Mais une première difficulté pointe lorsque l'instruction de 1818, pour permettre la distribution de dividendes réguliers, induit l'existence d'une solidarité entre les exercices : les pertes antérieures sont alors censées intervenir dans le calcul du maintien du capital ; une seconde naîtra lorsque le principe de l'évaluation au plus bas du coût de revient ou du prix du marché dominera : l'établissement d'une concordance entre le capital nominal et l'actif net s'avérera encore plus périlleux. La doctrine comptable transforme alors le concept où, en établissant explicitement un lien entre fixité du capital et amortissement à l'entre –deux- guerres, elle lui insuffle une dimension plus

¹ Nicolas PRAQUIN, « le principe de fixité du capital social : une étude juridique et comptable du concept (1807-1947) », in, « l'entreprise, le chiffre et le droit », éditeurs J.G.Degos et S.Trébuçq, Bordeaux (2005), p .281.

économique et tente de prendre en compte la difficile question de l'évaluation au cours de l'exploitation.

Le principe de fixité du capital n'est pas une originalité française du XIX^{ème} siècle ; il fut exploité dans plusieurs pays d'Europe et notamment en Grande-Bretagne où il constitua un moyen de prévenir toute distribution de dividendes fictifs, c'est-à-dire prélevés sur le capital et où les réponses à la problématique du maintien du capital pendant l'exploitation puisaient aux mêmes sources techniques.

Certains auteurs consacrèrent la règle de fixité du capital comme un principe comptable et renouvelèrent sa problématique en l'inscrivant dans une perspective de continuité de l'exploitation. Ignorée par le plan comptable, ce principe doit sa survivance actuelle aux normes comptables internationales qui, bien qu'ayant abandonné sa fonction première de protection des créanciers, considèrent ce concept comme un moyen possible de mesurer le profit.

3) Périodicité¹:

Un exercice comptable a normalement une durée de douze mois couvrant l'année civile, une entité peut être autorisée à avoir un exercice se clôturant à une autre date que le 31 décembre dans la mesure où son activité est liée à un cycle d'exploitation incompatible avec l'année civile.

Dans les cas exceptionnels où l'exercice est inférieur ou supérieur à 12 mois et notamment en cas de création ou de cessation de l'entité en cours d'année ou en cas de modification de la date de clôture, la durée retenue doit être précisée et justifiée.

¹ Ministère des finances Algérien, op.cit, p 05.

4) L'obligation de constituer des réserves qui tempère pour l'avenir la règle de l'indépendance des exercices en incitant la société à mettre de côté une partie des bénéfices annuels au lieu de les distribuer, pour faire face aux pertes qui peuvent apparaître les années suivantes¹.

5) Principe de prudence²:

La prudence est l'appréciation raisonnable des faits dans des conditions d'incertitude afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine ou le résultat de l'entreprise.

Les actifs et les produits ne doivent pas être sous-évalués. Toutefois, l'application de ce principe de prudence ne doit pas conduire à la création de réserves occultes ou de provisions excessives.

6) Principe de permanence des méthodes :

La cohérence et la comparabilité des informations comptables en cours des périodes successives impliquent une permanence dans l'application des règles et procédures relatives à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations.

Toute exception à ce principe n'est justifiée que par la recherche d'une meilleure information ou par un changement de la réglementation.

¹ A. Touffait, op.cit, p .182.

² Ministère des finances Algérien, op.cit, p 06.

7) Méthode d'évaluation : convention du coût historique¹

Sous réserve des dispositions particulières concernant certains actifs et passifs, les éléments d'actifs, de passifs, de produits et de charges sont enregistrés en comptabilité et présentés dans les états financiers au coût historique, c'est-à-dire sur la base de leur valeur à la date de leur constatation sans tenir compte des effets de variations de prix ou d'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie.

Cependant, des actifs et passifs particuliers tels que les actifs biologiques ou certains instruments financiers sont valorisés à leur juste valeur.

8) Intangibilité du bilan d'ouverture

Le bilan d'ouverture d'un exercice correspond au bilan de clôture de l'exercice précédent.

9) Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique

Les opérations sont enregistrées en comptabilité et présentées dans les états financiers conformément à leur nature et à leur réalité financière et économique, sans s'en tenir uniquement à leur apparence juridique.

10) Non-compensation

Les compensations entre éléments d'actifs et éléments des passifs au bilan ou entre éléments de charges et éléments de produits dans le compte de résultat, ne sont pas autorisées sauf si cette compensation est imposée ou autorisée par le règlement.

¹ Ministère des finances Algérien, op.cit, p 07.

Des charges et produits liés résultant de transactions et d'événements similaires et ne présentant pas de caractère significatif peuvent être compensés.

11) Image fidèle

L'image fidèle implique le respect des règles et des principes comptables. Toutefois, dans le cas exceptionnel où l'application d'une règle comptable se révèle impropre à donner une image fidèle de l'entreprise, il doit y être dérogé.

Il est alors nécessaire de mentionner dans l'annexe aux financiers les motifs de cette dérogation.

Les traitements comptables inappropriés ne sont corrigés ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des informations en annexe ou d'autres textes explicatifs.

Chapitre 2 : Défaut d'inventaire et inventaire frauduleux

L'importance de l'inexactitude de l'inventaire est capitale et elle sert de base à l'établissement du bilan. Si l'inventaire est mal établi, il est impossible de présenter à l'assemblée générale des actionnaires un bilan clair et sincère, ce qui peut avoir les conséquences les plus graves au point de vue pénal¹.

En effet, les articles 800 et 811 du code commercial visent comme premier élément du délit de distribution de dividendes fictifs, La répartition faite en l'absence d'inventaires ou au moyen d'inventaires frauduleux, et ceux en dépit de l'évolution du droit comptable.

¹ Cf, M. Constantin Voutsis : « la distribution de dividendes fictifs : conséquences pénales et civiles », LGDJ , Paris,1965, p.28 .

Il importe à cet égard de remarquer, qu'au point de vue de l'application de ces textes, le mot « inventaire » doit être entendu au sens de « inventaire ou bilan ». On doit donc considérer qu'il y a identité, au sens de la loi pénale, entre un inventaire frauduleux et un bilan frauduleux¹.

Section 1 : Absence d'inventaire

L'inventaire à s'en tenir à l'article 10 et l'article 123-177 du code de commerce français et l'article 716/1 du code de commerce, c'est le « relevé de tous les éléments d'actif et de passif au regard desquels sont mentionnées la quantité et la valeur de chacun d'eux, à la date d'inventaire »².

Citons également la définition de BATARDON³ : droit pénal des sociétés par action : « l'inventaire est un état détaillé énonçant : 1° les valeurs de toute nature possédée par le commerçant ou la société ; 2° les créances sur les tiers ; 3° les dettes de l'entreprise.

- Antérieurement, la cour de cassation française avait défini l'inventaire comme le tableau descriptif et estimatif des divers éléments de l'actif et du passif, de nature à permettre à chacun d'exercer son droit de regard et de critique sur la conduite des affaires sociales⁴.

A vrai dire, ce document, qui doit être établi une fois par an, n'est pas porté à la connaissance des associés, à qui sont communiqués essentiellement les comptes annuels. Les

¹ Constantin Voutsis, op.cit, p 28.

² G. Ripert et R Roblot : « traité de droit commercial », T₁, par M. Germain, L.G.D.J, 17^{ème} éd, 1998, n° 391.

³ Léon Constantin et Maurice AYDALOT : « droit pénal des sociétés par actions », P.U.D.F, Paris, 1968, p 601.

⁴ Cass.com, 14 décembre 1960, D 1961, jur., p.403, note Dalsace A., cité aussi dans Lamy droit pénal des affaires , 4^{ème} partie : « les délits du droit des sociétés », 2009, p .858.

associés peuvent en prendre connaissance au siège social, où il doit être tenu à leur disposition, dans les quinze jours précédant l'assemblée. Mais comme la jurisprudence antérieure à la loi Française n° 66-537 du 24 juillet 1966 avait assimilé l'inventaire au bilan¹, La doctrine majoritaire, s'appuyant sur cette solution, affirme que le défaut d'inventaire peut s'entendre du défaut de bilan². Donc sur ce point, la jurisprudence, d'accord avec la doctrine assimilé à l'inventaire le bilan comme étant « un inventaire présenté sous une forme résumée »³.

Or, en pratique, il est presque toujours établi, de sorte que l'absence d'inventaire séparé est impuissante à remplir la première condition préalable possible du délit.

C'est dire que les poursuites fondées sur l'absence d'inventaires, sont quasiment inexistantes⁴. Elles sont cependant envisageables au cas exceptionnel où il y aurait eu distribution d'un acompte sur dividendes avant l'achèvement de l'exercice social et avant tout arrêté des comptes⁵.

En ce qui concerne l'absence de l'inventaire, la jurisprudence se montre assez large, car, à ses yeux, l'inventaire peut être remplacé par un état ou un compte rendu permettant de connaître la situation active ou passive de la société⁶. Peuvent notamment présenter ce caractère, des balances semestrielles ou annuelles ainsi que tout document

¹ Cf, cass .crim. , 11 juin 1925, Bull. crim, n° 179, journ. Sociétés, 1925, p. 647.

² Cf, W. Jean-Didier, droit pénal des affaires, Dalloz, 6^{ème} éd, 2005, n° 296.

³ Constantin Voutsis, op.cit, p 28.

⁴ Cf, M.P LUCAS de LEYSSAL, A. MIHMAN : « droit pénal des affaires », manuel théorique et pratique, Economica, p .413 . (année de publication inconnue).

⁵ Idem, p .413.

⁶ Cf, Constantin Voutsis, op.cit, p .29.

équivalent, tel que bilan ou document comptable¹, mais ne valent pas inventaire : un simple carnet présentant en bloc les résultats mensuels d'une opération²; un brouillon de situations ou d'écritures mensuels³; un état de situations présentant des erreurs grossières⁴.

D'une manière générale, la doctrine et la jurisprudence estiment que l'on doit entendre par inventaire, au point de vue de la consommation du délit de distribution de dividendes fictifs, tout état de situation pourvu qu'il soit complet et accepté par l'assemblée générale des actionnaires⁵. D'ailleurs, D'ailleurs, il paraît sans grand intérêt de rechercher si les documents sur la base desquels la distribution des dividendes a été si l'exercice comptable a une durée supérieure à un an, le défaut d'inventaire ne peut être reproché que s'il n'est pas établi à l'expiration de l'exercice comptable⁶.

Section 2 : Inventaire frauduleux

Hormis le cas d'une PME ou d'une société fictive, le défaut total d'inventaire et de bilan est rare. Dans ces conditions, on peut dire que le délit de distribution de dividendes fictifs basé sur l'absence d'inventaire est extrêmement difficile à réaliser et n'est pas de nature à se présenter fréquemment⁷.

Le plus souvent, les dirigeants ont recours à des documents comptables frauduleux. Ce terme de « frauduleux » a suscité en doctrine, des discussions, car il

¹ Cf, Eric Dezeuze, droit pénal des sociétés : l'heure des comptes, dossier le risque pénal dans l'entreprise, cahiers de droit de l'entreprise n° 1, janvier – février, 2006, p 48.

² T. corr. Seine, 26 septembre .1884 : Journ. Sociétés 1890, p .221.

³ CA. Lyon, 16 mars 1899 : DP 1900, 2, p .139.

⁴ CA. Lyon, 12 mars 1885 : DP 1886, 2, p .136.

⁵ Constantin Voutsis, op.cit,p .29.

⁶ Cass. Crim., 25 juin 2003, n° 02-86.865/ cité en lamy droit pénal des affaires, 2009, p. 858.

⁷ Cf, Constantin Voutsis, op.cit, p 29.

implique une conscience de l'irrégularité qui n'existe pas dans l'hypothèse d'une inexactitude par inadvertance¹.

Selon l'opinion dominante, le bilan ou l'inventaire frauduleux est celui qui révèle une inobservation volontaire des prescriptions comptables ayant une incidence sur le résultat et de nature à créer un bénéfice artificiel.

Aussi, certains auteurs ont soutenu que l'inventaire frauduleux était distinct de l'inventaire inexact en ce qu'il devrait comporter des écritures intrinsèquement frauduleuses².

L'inventaire frauduleux, est un inventaire dressé par une personne qui a nettement conscience des inexactitudes contenues dans cet acte de comptabilité³.

En réalité, le terme frauduleux, employé par le législateur, n'a pas d'autre objet que de préciser que le délit est d'ordre intentionnel et qu'il suppose chez ses auteurs la mauvaise foi, c'est-à-dire, la connaissance des inexactitudes de l'inventaire. Il suffit, au point de la caractérisation du délit, que l'inventaire soit en lui-même inexact quelle que soit la nature des écritures d'où découle cette inexactitude de l'inventaire.

Dans tous les cas, l'utilisation consciente d'un bilan inexact en vue de répartir des dividendes fictifs est pénalement répréhensible.

Ainsi, il n'y a pas de différence spécifique entre « le bilan inexact » visé au paragraphe 2 de l'article 811 du code

¹ Cf, L. Constantin, M. Aydalot, op.cit, p 623.

Cité aussi par M. Patin, P. Caujolle, M. Aydalot et J.H. Robert : « Droit pénal général et la législation pénale appliquée aux affaires », PUF, 6^{ème} édition, 1979, p 244.

² Cf, A. Touffait, « Délits et sanctions dans les sociétés », op.cit, p 222.

³ Idem, p. 222.

de commerce, et « l'inventaire frauduleux » visé au paragraphe 1 du même article.

Mais, si, dans ce cas comme dans l'autre, il suffit pour qu'il y ait infraction à la loi, que le bilan soit inexact, les inexacitudes susceptibles de caractériser le délit de distribution de dividendes fictifs ne doivent pas être appréciées sous le même angle que les inexacitudes constitutives du délit de présentation de faux bilans. Tandis que, sous le rapport de cette dernière infraction, toute inexacitude peut être relevée, dès lors qu'elle est de nature à induire le public en erreur sur la situation de la société, même si elle ne tend pas à améliorer l'actif par rapport au passif, ici l'inexactitude doit se traduire nécessairement par la création d'un bénéfice artificiel ou du moins par l'augmentation artificielle des bénéfices réels, c'est-à-dire par une majoration des éléments d'actif ou une minoration des éléments du passif¹.

Voici les principales fraudes usitées en vue de fausser les résultats du bilan.

Il faut souligner aussi dans ce contexte, l'effort fait par le législateur en rendant obligatoire les amortissements et les provisions qui sont définis par l'art 718 du code de commerce : « même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices, il est procédé aux amortissements et provisions nécessaires pour que le bilan soit sincère ».

La dépréciation de la valeur d'actif des immobilisations, qu'elle soit causée par l'usure, le changement des techniques ou toute autre cause, doit être constatée par des amortissements. Les moins values sur les autres éléments d'actif et les pertes et charges probables doivent faire l'objet de provisions ».

¹ Cf, A. Touffait, op.cit, p .223.

1) Majoration de l'actif

Cette majoration repose sur plusieurs procédés qui sont utilisés, alternativement ou simultanément, par les délinquants¹.

a) Création d'actifs sans valeurs, voire inexistants

Comme le notent Larguier et Conte², un procédé consiste à inscrire des frais généraux comme frais et travaux de premier établissement, ce qui diffère leur passage en charges dans le compte de résultat.

Il faut simuler l'existence d'éléments d'actifs qui sont inexistants en réalité. Il a été ainsi inscrit à l'actif des créances appartenant à l'exercice suivant. On se livre à des opérations fictives, par exemple en vendant à une filiale, à la fin de l'exercice, des valeurs que l'on rachètera quelques jours plus tard, en faisant figurer à l'actif, en attendant, le montant de la créance³.

b) Surévaluation des stocks

Les valeurs retenues dans l'inventaire peuvent avoir été majorées en les estimant en conformité des cours du jour fausses par une spéculation prolongée⁴, ou si l'entreprise simule des stocks inexistants ou en inscrivant des pièces détachées inutilisables⁵. La majoration des résultats par

¹ Cf, Nicole Stolowy : « infractions du monde des affaires », Vuibert,2003, p 83.

² Cf, J. Larguier et P. Conte : « droit pénal des affaires », Armand Colin, 10^{ème} édition, 2001, p .369.

³ Cf, Nicole Stolowg, op.cit, p 84.

⁴ Cf, A.Touffait, op.cit, p.223.

⁵ Cf, idem, p 223.

comptabilisation de chantiers non commencés¹ a également été sanctionnée.

Le bilan peut également avoir été dressé en majorant frauduleusement l'estimation des marchandises constituant l'actif et en y faisant, figurer certains stocks dépourvus de valeurs².

c) Inscription à l'actif des sommes représentant la valeur d'immeubles ou de travaux inexistantes dont le montant ne correspond à rien de certain³.

d) Incorporation dans les comptes d'exploitation de ventes fictives qui enflent indûment le crédit du compte profits et pertes⁴.

e) Maintien à l'actif du bilan d'effets de commerce douteux⁵.

f) Maintien à l'actif de créances devenues irrécouvrables en tout ou en partie, sans procéder à des provisions suffisantes⁶.

Concernant les frais d'établissement, le législateur français par l'article 343 de la loi du 24 juillet 1966 applique les principes apportés par la cour d'appel de Paris⁷ lors de sa décision dans l'affaire du comptoir National du logement : « si certains praticiens, arguant qu'il n'existe aucune obligation légale à cet égard, prétendent que les dirigeants peuvent amortir les frais, d'établissement et de lancement à

¹ Cf, Nicole Stolowg, op.cit, p 85.

² Cass. Crim, 10 novembre 1942, Bull.crim., n° 108 ; J.C.P., 1943., II, 2332, note Bastian.

³ Cour Douai, 4^{ème} ch., 18 avril 1929, Journ.soc., 1931, p .284.

⁴ Cf, A. Touffait, op.cit, p. 224.

⁵ Cf, CA Paris, 16 novembre 1925, Journ. Sociétés, 1926, p .664.

⁶ V. affaire de la banque industrielle de chène, Seine, 2 août 1923 ; Rev.jur. soc. , 1923 331 ; cass.crim, 25 juin 1927, Bull.crim, n° 155,rev.jur.,1927.1183 ;cass.crim.,5mai1949,bull.crim.,n°159 , JCP, 1949, II II, n° 5164.

⁷ Cf, A. Touffait, op.cit, p 225.

leur gré, la très grande majorité de la doctrine estime qu'une entreprise sainement gérée doit amortir rapidement de tels frais ».

Ces principes ont été consacrés par l'article 719 du code de commerce Algérien : « sous réserve des dispositions de l'article 725, alinéa 2, les frais de constitution de la société sont amortis avant toute distribution de bénéfices.

Les frais d'augmentation de capital sont amortis, au plus tard, à l'expiration du cinquième exercice suivant celui au cours duquel ils ont été engagés. Ces frais peuvent être imputés sur le montant des primes d'émission afférentes à cette augmentation ».

g) Evaluation exagérée d'un porte feuille représenté par des actions de sociétés filiales artificiellement valorisées

Dans ce contexte, il a été jugé¹ que les titres de participation existant dans le porte feuille d'une société ne doivent pas être immuablement évalués à leur prix de revient.

Il faut noter que de telles fraudes peuvent se trouver facilitées par l'absence dans notre droit d'une législation d'ensemble des groupes de sociétés.

h) Absence de comptabilisation (ou sous-évaluation) des amortissements et des provisions

Il existe deux comptes, rendus nécessaires par le principe de sincérité du bilan, les amortissements et les provisions.

¹ Cf, T. corr. Seine, 25 juin 1951, Gaz .Pal, 1952, 2, jur., p .101. Cité dans A. Touffait, op.cit, p .226.

Du point de vue comptable, l'amortissement est « la réduction irréversible, répartie sur une période déterminée, du montant porté à certains postes du bilan »¹.

La provision est « la constatation comptable d'un amortissement de valeur résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles (provisions pour "dépréciation") ou d'une augmentation du passif probable mais qui reste incertaine quant à la réalisation (provision pour "risques et charges") ».

Comme le note Constantin Voutsis² « on accorde une attention particulière au principe de la sincérité du bilan parce que son application implique l'estimation des éléments composant le patrimoine sociale à leur valeur réelle, et commande, par conséquent, la constitution d'amortissements et de provisions dont l'absence et l'insuffisance font ressortir des bénéfices inexistantes, d'où dividendes fictifs, si des distributions sont effectuées conformément au bénéfice fallacieusement apparu dans un bilan inexact ».

Citons l'exemple tiré de l'affaire de la banque industrielle de Chine, la chambre criminelle, dans son arrêt du 25 juin 1927³, a affirmé le principe que c'est au moment de l'inventaire qu'il convient de se placer pour apprécier la valeur d'une créance et constituer la provision nécessaire.

Cette situation a été relevée par le tribunal correctionnel de Paris (jugement n° 2) dans l'affaire du crédit lyonnais⁴.

Les fraudes les plus courantes proviennent de l'inscription à l'actif, sans contrepartie au passif, des plus-

¹ Cf, Nicole Stolowy, « infractions du monde des affaires », op.cit, p 84.

² Cf, C. Voutsis, op.cit, p 46.

³ Cf, A. Touffait, op.cit, p 229 et cité dans Bull. crim, n° 155, sem.jur, 1927. 1183.

⁴ TGI Paris, 18 juin 2003, Crédit Lyonnais, CA PARIS, février 2005, n° 03/04635 et sur pouvoir, cass.crim, 17 mai 2006, n° 05-81.758.

values non encore réalisées. Celles-ci ne peuvent être prises en considération pour l'évaluation de l'actif que si elles sont compensées par un compte de provision au passif, afin qu'elles n'exercent aucune influence sur le résultat final des opérations. Ces plus-values ne peuvent être acquises que lorsque les dites opérations sont réalisées. Les simples expectatives ne peuvent donner lieu à une distribution¹.

2) Minoration du passif

Cette minoration peut consister dans la sous-évaluation ou la dissimulation de certaines charges (dettes existantes mais payables à terme, cautionnement, etc...).

Ainsi, dans l'affaire de la société de dépôts et comptes courants, le tribunal correctionnel de la seine, 8^{ème} chambre, 19 avril 1893² a relevé entre autres élément de dissimulation, l'omission au passif de la perte résultant de condamnation prononcées en première instance le 18 janvier 1886 contre la société de dépôts, au profit de grande compagnie d'assurances et s'élevant au principal à 3.500.000 F.

De même dans l'affaire, jugée par le tribunal de la seine le 17 octobre 1932³ les rédacteurs du bilan avaient dissimulé un élément important du passif à savoir le montant commissions dues aux intermédiaires pour le placement des titres.

Aussi, un arrêté de la cour d'appel de Saint-Denis- de - la -Réunion, confirmé par la cour de cassation⁴, relève que le bilan de la société (x) a fait ressortir un bénéfice de 522.000 F, que l'assemblée générale des actionnaires du 26 juin 1981 a

¹ Cf, Lamy « droit pénal des affaires », op.cit, p 859.

² Cf, A. Touffait, op.cit, p 228, Rev soc, 1893, p 299.

³ Cf, A. Touffait, op.cit, p 228.

⁴ Cf, Nicole Stolowy, op.cit, p 85 et crim.25 septembre 1990, inédit, pourvoi n° 89-85.427 (lexilaser cassation).

décidé de distribuer des dividendes à hauteur de 510.000 F sur les résultats de 1980.

En outre, elle a décidé la prise en location-gérance du fonds de commerce appartenant à (S) à raison de 45.000 F par mois, et avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1980. Cette façon d'opérer permettait d'éponger les intérêts payés par la société relatifs aux engagements moratoires passés par (s). Donc, il y a eu utilisation d'un inventaire frauduleux pour faire apparaître, en résultat de l'exercice 1980, un bénéfice net de 510.000 F en dividendes qui occasionnait une nouvelle dépense de 540.000 F supérieure au montant des dividendes mis en distribution. Dans cet arrêt, la cour reproche à la société (x) d'avoir omis de comptabiliser la charge correspondant à la location-gérance, soit 45.000 F pendant 12 mois (540.000 F).

On peut également passer sous silence un risque de perte. Ce silence peut porter sur le montant d'une condamnation de première instance, ou une garantie donnée à un tiers alors que la solvabilité du débiteur principal est douteuse¹.

Il est enfin possible d'omettre l'inscription d'une charge, par exemple en n'inscrivant pas une dette résultant, notamment, d'une condamnation judiciaire, ou en reportant une partie des frais généraux sur les comptes de l'exercice suivant.

Conclusion :

L'inventaire, le bilan ou la comptabilité en général constitue un moyen essentiel de contrôle des déclarations de l'entreprise, et devient également un moyen d'information sur la gestion de l'entreprise pouvant guider ses choix stratégiques. le droit quand a lui a toujours cherché a répondre

¹ Trib. Corr. Paris, 10 janvier 1981, Rev.soc., 1981, p.142, obs, Bouloc.

aux besoins de son utilisateur en instaurant des règles à implication comptables et financières relatives à la tenue des comptes et à la présentation des documents annuels, en effet les entreprises sont obligées à contrôler une fois par an par inventaire l'existant des valeurs d'actifs et du passif de l'entreprise .Ils doivent par ailleurs établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire. Le droit a aussi développé les principes comptables et les méthodes d'évaluation comptable utilisées par les entreprises afin d'atteindre les objectifs d'images fidèles, de régularité et de sécurité. Le droit pénal à son tour intervient et incrimine certains faits portant sur le contenu même de la comptabilité et vise à sanctionner des fraudes concernant l'établissement de la comptabilité : défaut d'inventaire, inventaire frauduleux images infidèles et distribution de dividendes fictifs.