

MCours.com

**DEUXIÈME PARTIE**

**LES PRINCIPAUX COMPTES  
ET  
L'ENREGISTREMENT DES  
OPÉRATIONS COURANTES**



# Chapitre 5: Les comptes de ressources durables (classe 1)

*Les ressources durables sont les moyens de financement mis à la disposition de l'entreprise pour une longue période par les associés et les tiers ; ils sont constitués essentiellement du capital, des réserves, des reports à nouveau, du résultat net de l'exercice, des subventions d'investissement, des emprunts et dettes assimilées, des dettes de crédit-bail et contrats assimilés, des dettes liées à des participations et des comptes de liaison des établissements et sociétés en participation.*

## 1. Le compte 10 Capital

Le capital désigne l'ensemble des apports en nature ou en numéraire effectués par l'exploitant individuel ou les associés lors de la constitution d'une entreprise et éventuellement lors d'une augmentation de capital.

Le compte « Capital » est subdivisé en plusieurs comptes divisionnaires.

### 1.1. Le compte 101 Capital social

Ce compte est utilisé dans les entreprises sociétaires : le capital y correspond aux sommes mises durablement à la disposition de la société par ses associés, qui reçoivent en contrepartie des parts sociales ou des actions.

Dans les sociétés à responsabilité limitée et dans les sociétés de capitaux, la responsabilité des associés est limitée au montant de leurs apports. La seule garantie des tiers est donc constituée par le capital. Aussi le législateur a-t-il posé le *principe de fixité du capital social* : celui-ci ne peut être modifié sans décision des organes sociaux (Assemblée générale des associés) et sans que certaines formalités soient respectées.

Le compte 101 est débité des réductions de capital décidées par l'Assemblée générale par :

- le crédit du compte 12 *Report à nouveau* ou du compte 13 *Résultat net de l'exercice* en cas d'absorption des pertes ;
- le crédit du compte 46 *Associés et Groupe*, en cas de remboursement d'une partie du capital aux associés.

Il est crédité :

- du montant des apports initiaux et des augmentations de capital en espèces ou en nature, par le débit du compte 46 (apports en espèces ou en nature) ;

- des augmentations du capital à la suite de l'incorporation des bénéficiaires et des réserves, par le débit des comptes 12 et 13.

## 1.2. Le compte 102 Capital par dotation

Le capital par dotation représente la contre-valeur des biens affectés de manière irrévocable aux entreprises publiques. Il est crédité par le débit des comptes 44 *État*, 45 *Organismes internationaux* et 47 *Débiteurs et créditeurs divers*. Il est débité en cas de reprise contractuelle de dettes par le crédit des comptes de passif concernés.

## 1.3. Le compte 103 Capital personnel et le compte 104 Compte de l'exploitant

Le compte *Capital personnel* est utilisé dans les entreprises individuelles.

L'exploitant individuel est financièrement responsable sur la totalité de son patrimoine. Le capital personnel n'indique donc pas le montant maximum de la garantie accordée aux tiers, mais seulement la fraction de son patrimoine que l'exploitant a affectée à son activité professionnelle. La garantie accordée aux tiers n'étant pas en jeu, le capital de l'entreprise individuelle est à tout moment modifiable.

En raison de l'imbrication de leur vie privée et de leur activité professionnelle, les exploitants individuels peuvent être amenés à effectuer des versements à leur entreprise ou au contraire à prélever des fonds. Ces versements ou prélèvements pourraient être inscrits au compte *Capital personnel* mais ce n'est pas la solution retenue par le Plan comptable.

En effet, ils n'ont pas *a priori* un caractère définitif et ne peuvent être considérés comme des apports nouveaux ou des retraits de capital; c'est pourquoi ils sont portés en cours d'exercice à un compte particulier, le compte 104 *Compte de l'exploitant*. Les versements ont le plus souvent pour objet de faire face, en cours d'exercice, à une gêne passagère de trésorerie, les fonds apportés étant retirés lorsque la situation redevient normale (exemple: paiement d'une facture commerciale sur les fonds privés du commerçant). Les prélèvements correspondent à des retraits en espèces ou par chèques opérés par l'exploitant dans les valeurs disponibles de l'entreprise, à des acquisitions et frais personnels payés par l'entreprise, à la consommation par l'exploitant de produits en stock dans son magasin.

Le compte de l'exploitant  
est débité

est crédité

|   |  |
|---|--|
| – des prélèvements effectués par l'exploitant | – des versements effectués par l'exploitant. |
|---|--|

À la fin de l'exercice, le solde de ce compte :

- s'il est créditeur, est viré au crédit du compte 103 *Capital personnel*;
- s'il est débiteur, est inscrit au bilan, en diminution du capital personnel.

Au début de l'exercice suivant, le solde débiteur est viré au compte 103 *Capital personnel*.

Le compte 103 *Capital personnel* est donc réservé à l'enregistrement des opérations considérées *a priori* comme ayant un caractère définitif.

Le compte 103 *Capital personnel* :

| est débité   | est crédité  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- du solde débiteur du compte de l'exploitant ;</li> <li>- des réductions de capital, notamment par suite d'absorption des pertes.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- des apports effectués à titre définitif par l'exploitant ;</li> <li>- du solde créditeur du compte de l'exploitant ;</li> <li>- des bénéfices de l'exercice antérieur que l'exploitant décide de laisser dans l'entreprise (par le débit du compte 130 <i>Résultat en instance d'affectation</i>).</li> </ul> |

## 1.4. Le compte 106 *Écarts de réévaluation*

Il est utilisé lorsque la valeur des actifs d'une entreprise est ajustée à la hausse pour tenir compte des effets de l'inflation ; il enregistre la différence entre les valeurs réévaluées et les valeurs nettes précédemment comptabilisées (cf. *supra*, chapitre 4) ; il est crédité du montant de la réévaluation des éléments d'actif par le débit des comptes concernés, et débité des incorporations (au capital) par le crédit du compte *Capital*.

## 2. Le compte 11 *Réserves*

Les réserves sont des bénéfices conservés par l'entreprise et non incorporés au capital.

Ce compte est surtout utilisé par les entreprises sociétaires qui doivent maintenir fixe leur capital. Ses subdivisions sont les suivantes :

- 111 *Réserve légale* (c'est-à-dire réserves dont la constitution est obligatoire dans les sociétés par actions et dans les sociétés à responsabilité limitée, la dotation annuelle étant de 5 % du bénéfice net de l'exercice jusqu'à ce que son montant atteigne 10 % du capital) ;
- 112 *Réserves statutaires ou contractuelles* (c'est-à-dire réserves constituées en vertu d'une clause des statuts de la société) ;
- 113 *Réserves réglementées* (c'est-à-dire réserves prélevées sur le bénéfice en application de dispositions légales et réglementaires) ;
- 118 *Autres réserves* (dont réserves facultatives constituées sur décision de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires).

Le compte 11 *Réserves* :

| est débité  | est crédité   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- des incorporations au capital ;</li> <li>- des distributions aux associés ;</li> <li>- des prélèvements pour absorption des pertes.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>du montant des bénéfices affectés aux réserves (par le débit du compte 131 <i>Résultat net : bénéfice</i>).</li> </ul> |

## 3. Le compte 12 *Report à nouveau*

Le report à nouveau est constitué par les bénéfices qui ne sont ni distribués, ni incorporés au capital, ni portés en réserve, mais aussi des pertes qui ne sont pas compensées par prélèvement sur le capital ou sur les réserves.

Le compte 12 Report à nouveau :

| est débité  | est crédité  |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- des pertes reportées à nouveau,<br/>(par le crédit de 139 <i>Résultat net : perte</i>) ;</li> <li>- des distributions aux associés de<br/>bénéfices inscrits en report à nouveau.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- des bénéfices reportés à nouveau<br/>(par le débit de 131 <i>Résultat net : bénéfice</i>).</li> </ul> |

Lorsque son solde est débiteur, il figure au passif avec un signe (-).

## 4. Le compte 13 Résultat net de l'exercice

Il représente la différence entre les produits et les charges de l'exercice. Pour ce qui est de son fonctionnement, on se référera à la détermination des soldes significatifs de gestion (chapitres 2 et 18).

## 5. Le compte 14 Subventions d'investissement

Ce compte enregistre les aides financières non remboursables accordées par l'État ou les collectivités publiques aux entreprises pour l'acquisition d'immobilisations.

La subvention d'investissement n'est pas immédiatement considérée comme un profit, puisqu'elle est enregistrée dans un compte de bilan et figure au passif. Ce traitement de faveur n'est que provisoire. La subvention doit être en effet progressivement réintégrée au bénéfice imposable.

Comptablement, lors de l'obtention de la subvention, on crédite le compte 14 ; à la clôture de chaque exercice, on réintègre une fraction de la subvention au bénéfice imposable en débitant le compte 14, par le crédit du compte 865 *Reprises de subventions d'investissement*.

Le montant de la réintégration annuelle est égal :

- dans le cas où le bien acquis grâce à la subvention est amortissable, à la dotation aux comptes d'amortissements (cf. *infra*, chapitre 14) ;
- dans le cas où le bien n'est pas amortissable, à une somme déterminée en fonction du nombre d'années pendant lequel le bien est, aux termes du contrat, inaliénable, ou, à défaut de clause d'inaliénabilité, à une somme égale au dixième de la subvention.

## 6. Le compte 16 Emprunts et dettes assimilées

Ce compte enregistre les ressources financières externes, obtenues auprès d'établissements de crédit et/ou de tiers, dont l'échéance est supérieure à un an. Ses comptes divisionnaires sont les suivants :

- 161 *Emprunts obligataires* ;
- 162 *Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit* ;
- 163 *Avances reçues de l'État* ;
- 164 *Avances reçues et comptes courants bloqués* ;
- 165 *Dépôts et cautionnements reçus* ;
- 166 *Intérêts courus* ;

- 167 *Avances assorties de conditions particulières* ;
- 168 *Autres emprunts et dettes*.

Ils sont :

| débités  | crédités  |
|--|---|
| - des remboursements d'emprunts et de dettes par le crédit de <i>Banque</i> ou <i>Caisse</i> . | - des emprunts émis ou des dettes contractées pour une durée supérieure à 1 an. |

Les emprunts obligataires peuvent comporter ou non une prime. La prime de remboursement des obligations est constituée par :

- la différence entre le prix de remboursement des titres et le prix réel d'émission, en cas de titres émis au-dessous de la valeur nominale ;
- la différence entre le prix de remboursement et la valeur nominale des titres, en cas de titres émis à la valeur nominale.

L'entreprise doit donc rembourser un montant supérieur à celui qu'elle a effectivement perçu : il faut en effet ajouter au montant reçu des souscripteurs la prime de remboursement pour obtenir le montant à rembourser. On passera, par la suite, une écriture de type suivant lors de l'émission de l'emprunt :

|   |   |   |
|---|---|---|
| 521 Banques locales                         | X |   |
| 206 Primes de remboursement des obligations | X |   |
| 161 Emprunts obligataires                   |   | X |

La prime de remboursement représente, bien sûr, un surcoût pour l'entreprise, s'ajoutant à l'intérêt payé aux obligataires (intérêt calculé sur la valeur nominale des titres) et la question se pose du traitement comptable de ce surcoût : faut-il le considérer comme une perte de l'exercice d'émission ou de remboursement, ou le passer progressivement en charges ? C'est une solution du deuxième type qui est retenue par le Plan comptable, le compte 206 *Primes de remboursement des obligations* étant crédité par le débit d'un compte de charges (le compte 6872 *Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations*, cf. *infra*, chapitre 15), au fur et à mesure des remboursements.

À la date d'échéance des remboursements, on passe donc des écritures de type suivant :

|  |   |   |
|--|---|---|
| 161 Emprunts obligataires  | X |   |
| 521 Banques locales  |   | X |
| 872 Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations | X |   |
| 206 Primes de remboursement des obligations                                  |   | X |

Le solde du compte 161 représente le montant de l'emprunt restant à rembourser et celui du compte 206, la prime de remboursement correspondant à ce montant. Au bilan, la prime de remboursement figure à l'actif.

Pour les emprunts assortis d'une garantie (caution ou gage), le montant et la portée de celle-ci doivent être indiqués dans l'état annexé (cf., chapitre 18).

Le compte 166 *Intérêts courus* est utilisé en fin d'exercice pour enregistrer des intérêts sur emprunts qui ne seront exigibles qu'ultérieurement, ce qui permet de respecter le principe de spécialisation des exercices (cf. chapitres 4 et 17). En créditant ce compte par le débit du compte 67 *Frais financiers et charges assimilées*, on fait supporter à

l'exercice qui s'achève la charge d'intérêts (consécutives au seul déroulement du temps) qui lui revient, et simultanément on constate une « dette » de celui-ci vis-à-vis du suivant, « dette » qui sera apurée postérieurement.

## 7. Le compte 17 Dettes de crédit-bail et contrats assimilés

Le crédit-bail est un contrat de location de biens immobiliers ou mobiliers ouvrant au locataire le droit d'acquérir le bien concerné moyennant un prix convenu (levée d'option), soit en fin de contrat soit au terme de périodes fixées à l'avance; il peut être analysé, pour le « preneur de bien », comme un moyen de financement des immobilisations, un substitut de l'emprunt.

Le Plan comptable, et il s'agit là d'une de ses innovations les plus marquantes<sup>1</sup>, a choisi de traiter cette opération comme une acquisition d'immobilisation assortie d'un emprunt. Par suite, il est considéré :

- que le bien entre à l'actif comme s'il était acheté (cf. *infra*) ;
- qu'un emprunt du même montant est souscrit, dont les annuités successives correspondent aux redevances (loyers) et au prix prévu pour la levée d'option.

Toutes les conséquences de ce choix sont à assumer :

- le bien doit, s'il y a lieu, être amorti ;
- chaque redevance, considérée comme une annuité d'emprunt, est à scinder en charges d'intérêts d'une part, et remboursements de l'autre.

En contrepartie de la comptabilisation d'une immobilisation, l'entreprise constate donc une dette, dont le montant dépend généralement de la valeur du bien; et en conséquence crédite le compte 17 *Dettes de crédit-bail et contrats assimilés*.

## 8. Le compte 18 Dettes liées à des participations et comptes de liaison des établissements et sociétés en participation

Sont enregistrés dans ce compte :

- d'une part, les emprunts contractés auprès d'entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation (dettes liées à des participations) ;
- d'autre part, les « créances » et « dettes » consécutives aux opérations réalisées entre le siège et un établissement (compte de liaison fonctionnant comme un compte courant où seraient inscrites les transactions effectuées avec un tiers).

NB: *Les comptes :*

- 15 *Provisions réglementées et fonds assimilés*
- et 19 *Provisions financières pour risques et charges* seront étudiés ultérieurement.

1. On est ainsi en présence d'un des cinq cas où il fait l'application du principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence, que les normalisateurs ont pourtant choisi de ne pas retenir en tant que tel (chapitre 4).



# Chapitre 6 : Les comptes d'actif immobilisé (classe 2)

*L'actif immobilisé comprend les charges immobilisées et les immobilisations.*

*Les immobilisations représentent l'ensemble des biens ou valeurs destinés à rester durablement sous la même forme dans l'entreprise.*

*Les comptes de l'actif regroupent toutes les immobilisations corporelles ou incorporelles, existant dans l'entreprise, qu'elles soient affectées ou non à l'exploitation. Les immobilisations louées par l'entreprise et qui concourent à son exploitation sont également inscrites au bilan (cf. supra, chapitre 4).*

*On présentera les principales catégories de valeurs inscrites en classe 2.*

## 1. Les charges immobilisées (Compte 20)

### 1.1. Nature des charges immobilisées

Les charges immobilisées sont des charges à caractère général qui ne sont pas répétitives et peuvent engendrer soit des économies, soit des gains sur les exercices ultérieurs.

On peut s'étonner de voir des charges figurer au bilan. Dans un premier temps elles sont inscrites dans des comptes de charges par nature. En l'absence d'écritures complémentaires, ces enregistrements aboutiraient à les faire supporter entièrement par l'exercice au cours duquel elles sont engagées. Une telle comptabilisation serait peu satisfaisante s'agissant des charges nécessaires au fonctionnement de l'entreprise sur plusieurs exercices : le résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été supportées serait minoré, tandis que seraient majorés abusivement les résultats des exercices ultérieurs. Aussi la solution retenue consiste-t-elle à transférer ces frais au débit de comptes d'actif. Pour ce faire, au lieu de créditer (par le débit des comptes de classe 2) les comptes de charges concernés, on préfère créditer un compte de produits, le compte 78 *Transferts de charges* (ou 848 *Transferts de charges HAO*, s'il s'agit d'immobiliser des *charges hors activités ordinaires*) ce qui, au niveau des soldes des comptes de résultats, revient évidemment au même.

Ces charges constituent, bien sûr, un *actif fictif*, sans valeur vénale (de revente). Leur permanence au bilan serait de nature à induire en erreur sur la consistance du patrimoine de l'entreprise. Aussi doivent-elles disparaître le plus rapidement possible, dans un délai compris entre deux et cinq ans (à l'exception, on l'a vu, des primes de remboursement des obligations qui peuvent être réparties sur la durée de l'emprunt). Pour ce faire, on en passe une partie annuellement en charges (classe 6), en utilisant la procédure de l'amortissement (cf. *infra*, chapitre 15).

## 1.2. Les différentes charges immobilisées

On distingue plusieurs catégories de charges immobilisées, auxquelles correspondent autant de comptes divisionnaires.

Le compte 201 *Frais d'établissement* : il regroupe les frais engagés lors de la constitution d'une entreprise (honoraires, droits d'enregistrement, frais de prospection, frais de formalités légales, frais de publicité...) ou à l'occasion de certaines opérations nécessaires à la poursuite de son développement (augmentation du capital, restructuration...).

Le compte 202 *Charges à répartir sur plusieurs exercices* : ces charges sont celles engagées au cours d'un exercice, mais qui concernent également les exercices suivants (frais d'émission d'emprunts, frais d'acquisition d'immobilisation...).

Le compte 206 *Primes de remboursement des emprunts* : il enregistre les primes se rapportant à des emprunts obligataires à primes et est mouvementé en même temps que le compte 16 *Emprunts et dettes assimilées* (cf. *supra*, chapitre 5).

## 2. Les immobilisations incorporelles et corporelles

Le Plan comptable propose :

- un classement des immobilisations ;
- des règles de comptabilisation des entrées et sorties d'immobilisations.

### 2.1. Le classement des immobilisations incorporelles et corporelles

#### 2.1.1. Le compte 21 Immobilisations incorporelles

Les immobilisations incorporelles sont des immobilisations immatérielles et autres éléments susceptibles d'engendrer des avantages futurs. Elles sont portées dans plusieurs comptes :

- 211 *Frais de recherche et développement* (ces frais n'étant immobilisés que pour autant que les recherches ont des chances de déboucher sur des réalisations concrètes) ;
- 212 *Brevets, licences, concessions et droits similaires* ;
- 213 *Logiciels* (pour les dépenses faites en vue d'acquérir les droits d'usage) ;
- 214 *Marques* ;
- 215 *Fonds commerciaux* (nom commercial, clientèle, achalandage...) ;
- 216 *Droit au bail* ;
- 217 *Investissements de création* (ces investissements concernant les fabricants producteurs et distributeurs de phonogrammes, les entreprises de spectacles, les industries textiles : création de mode) ;
- 218 *Autres droits et valeurs incorporels* ;
- 219 *Immobilisations incorporelles en cours*.

## 2.1.2. Les immobilisations corporelles (comptes 22, 23, 24, et 25)

### • Le compte 22 *Terrains*

Y sont enregistrés les *terrains agricoles et forestiers* (221), les *terrains nus* (222), les *terrains bâtis* (223), les *travaux de mise en valeur des terrains* (224), les *terrains de gisement* (225), les *terrains aménagés* (226), les *terrains mis en concession* (227), les *autres terrains* (228) et les *aménagements de terrains en cours* (229).

### • Le compte 23 *Bâtiments, installations techniques et agencements*

On distingue: les *bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol propre* (231), les *bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui* (232), les *ouvrages d'infrastructure* (233), les *installations techniques* (234), les *aménagements de bureaux* (235), les *bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux mis en concession* (237), les *autres installations et agencements* (238), les *bâtiments et installations en cours* (239).

### • Le compte 24 *Matériel*

Y sont enregistrés le *matériel et outillage industriel et commercial* (241), le *matériel et outillage agricole* (242), le *matériel d'emballage récupérable et identifiable* (243), le *matériel et mobilier* (244), le *matériel de transport* (245), les *immobilisations animales et agricoles* (246), les *agencements et aménagements du matériel* (247), les *autres matériels* (248), le *matériel en cours* (249).

## 2.2. La comptabilisation des entrées et sorties d'immobilisations

Il faut évaluer les immobilisations préalablement à leur comptabilisation proprement dite.

### 2.2.1. L'évaluation des immobilisations

La valeur des immobilisations est déterminée comme suit:

- si le bien est acquis à titre onéreux, il est comptabilisé à son coût d'acquisition obtenu par l'addition des éléments suivants:
  - . le prix d'achat net des taxes récupérables,
  - . les frais accessoires après déduction des taxes récupérables (frais de transport, droits de douane, frais de montage et d'installation...).
- si le bien est produit par l'entreprise, il est comptabilisé à son coût de production constitué des charges directes et indirectes de production;
- si le bien est acquis à titre gratuit, il est comptabilisé à sa valeur vénale;
- si le bien est reçu à titre d'apport en nature, il est comptabilisé à la valeur figurant dans l'acte d'apport.

### 2.2.2. La comptabilisation des entrées

Une écriture de type suivant est passée:

|  |   |   |
|--|---|---|
| 2 Compte d'immobilisations (HT)                                | X |   |
| 445 TVA récupérable  | X |   |
| 10 Capital (en cas d'apport)                                   |   | X |
| ou 16 Emprunts et dettes assimilées (pour les primes de remb.) |   | X |
| ou 17 Dettes de crédit-bail et contrats assimilés              |   | X |
| ou 46 Associés et Groupe (apport en nature)                    |   | X |
| ou 52 Banques (règlement au comptant)                          |   | X |
| ou 53 Établissements financiers (règlement au comptant)        |   | X |
| ou 57 Caisse (règlement en espèces)                            |   | X |
| ou 481 Fournisseurs d'investissements (règlement à crédit)     |   | X |
| ou 72 Production immobilisée (cas de fabrication)              |   | X |

### 2.2.3. Les sorties d'immobilisations

Les immobilisations sorties de l'actif cessent de figurer dans les comptes d'immobilisations. Ces comptes sont crédités de leur valeur d'entrée dans le patrimoine (VE), par le débit du compte 81 *Valeurs comptables des cessions d'immobilisations* (ou 654 *Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations*<sup>1</sup>).

Le produit des cessions (PC) est enregistré au crédit du compte 82 *Produits des cessions d'immobilisations* (ou 754 *Produits des cessions courantes d'immobilisations*<sup>2</sup>) par le débit des comptes financiers ou des comptes de tiers intéressés (cf. infra, chapitres 10, 11 et 13):

|                              |  |
|------------------------------|--|
| 2 Compte d'immobilisations   | 81 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations |
| VE                           | VE   |
| Compte de tiers ou financier | 82 Produits des cessions d'immobilisations           |
| PC                           | PC   |

Pour déterminer le résultat sur cession, il faut également tenir compte, on le verra, des amortissements pratiqués sur les éléments retirés de l'actif (cf. chapitre 15).

## 3. Les immobilisations en cours et le compte 25 Avances et acomptes versés sur immobilisations

Les immobilisations en cours (qui sont enregistrées dans des comptes divisionnaires des comptes d'immobilisations correspondants) sont celles qui ne sont pas terminées à la clôture de l'exercice mais qui appartiennent cependant à l'entreprise. Du point de vue de leur origine, ces immobilisations se répartissent en deux groupes:

- celles qui résultent de travaux confiés à des tiers;
- celles qui sont créées par les moyens propres de l'entreprise.

Les comptes appelés à jouer ne sont pas les mêmes dans l'un et l'autre cas.

1. Dans le cas de cessions considérées comme fréquentes et récurrentes; par exemple: cessions effectuées par un loueur de matériel.

2. Les comptes 654 et 754 sont employés simultanément.

### 3.1. Immobilisations résultant de travaux confiés à un tiers

Lorsque les travaux sont confiés à des tiers, des avances et acomptes peuvent leur être payés. Par *avances*, on entend les sommes versées avant tout commencement d'exécution de commande, par *acomptes*, celles payées sur justification d'exécution partielle. Ces avances et acomptes sont portés au débit du compte 25 *Avances et acomptes versés sur immobilisations*, par le crédit d'un compte de trésorerie.

Les avances et acomptes versés aux fournisseurs sont enregistrés au compte 25 jusqu'à la date de transfert de la propriété.

Les livraisons partielles entraînant transfert de propriété sont enregistrées dans un compte d'immobilisations en cours, qui est débité par le crédit du compte 25.

Les immobilisations en cours restent enregistrées dans les *comptes d'immobilisations en cours* jusqu'à la mise en état de fonctionnement (fin des travaux) totale ou partielle, selon le cas. Ceux-ci sont alors crédités par le débit des comptes d'immobilisations concernés.

Exemple:

Soit un ensemble de constructions commencé en 1999 et terminé en 2001. Coût total des travaux: 150 000 000 F. Montant des avances et acomptes versés à l'entrepreneur: 70 000 000 F en 1999, 50 000 000 F en 2000. Une première livraison d'une valeur de 55 000 000 F a lieu en 2000. Une deuxième et dernière livraison est faite en 2001; le solde du prix est payé et l'ensemble des constructions peut alors être utilisé. Les règlements sont faits par chèques bancaires.

Écritures en 1999:

|  |                     |
|--|---------------------|
| 25 Av. et acptes vers. sur immobilisations | 521 Banques locales |
| (1) 70 000 000                             | 70 000 000 (1)      |

Écritures en 2000:

|                        |                    |   |
|------------------------|--------------------|---|
| 25 Avances et acomptes | 21 Banques locales | 239 Bâtiments et installations en cours |
| AN 70 000 000          | 55 000 000 (3)     | 50 000 000 (2)                          |
| (2) 50 000 000         |                    | (3) 55 000 000                          |

Écritures en 2001:

|                        |   |
|------------------------|---|
| 25 Avances et acomptes | 239 Bâtiments et installations en cours |
| AN 65 000 000          | AN : 55 000 000                         |
| 65 000 000 (4)         | (4) 65 000 000                          |
|                        | (5) 30 000 000                          |
|                        | 150 000 000 (6)                         |
| 521 Banques locales    | 2323 Bât. administratifs et commerciaux |
| 30 000 000 (5)         | (6) 150 000 000                         |

### 3.2. Immobilisations créées par les moyens propres de l'entreprise

Si les immobilisations sont créées par l'entreprise, le compte 72 *Production immobilisée* est crédité de leur coût par le débit du compte d'immobilisations en cours, lequel est

crédité lors de l'achèvement des travaux, par le débit du compte d'immobilisations correspondant.

NB: Si la totalité des travaux était faite au cours d'un même exercice, il conviendrait de débiter directement le compte d'immobilisations par le crédit du compte 72.

Exemple:

Une entreprise construit pour elle-même, et par ses propres moyens, un entrepôt. La construction, commencée en 1999, se termine en 2000. Le coût total des travaux s'élève à 105 000 000 F, dont 65 000 000 pour 1999.

Écritures en 1999:

|   |                           |
|---|---------------------------|
| 239 Bâtiments et installations en cours | 72 Production immobilisée |
| (1) 65 000 000                          | 65 000 000 (1)            |

Écritures en 2000:

|  |                           |
|--|---------------------------|
| 239 Bâtiments et installations en cours      | 72 Production immobilisée |
| AN : 65 000 000                              | 40 000 000 (2)            |
| (2) 40 000 000                               |                           |
| 105 000 000 (3)                              |                           |
| 2323 Bâtiments administratifs et commerciaux |                           |
| (3) 105 000 000                              |                           |

## 4. Les immobilisations financières: les comptes 26 et 27

### 4.1. Le compte 26 Titres de participation

Les titres de participation sont constitués par les droits dans le capital d'autres entreprises qui permettent de créer un lien durable avec celles-ci et de contribuer à l'activité et au développement de la société détentrice.

Lors de l'achat de ces titres, on débite le compte 26 du prix d'achat majoré des frais accessoires (commissions), par le crédit d'un compte de trésorerie. En cas de cession, on le crédite par le débit du compte 81 *Valeurs comptables des cessions d'immobilisations* (cf. *infra*, chapitres 13 et 16).

### 4.2. Le compte 27 Autres immobilisations financières

Ses comptes divisionnaires sont les suivants:

- 271 Prêts et créances non commerciales;
- 272 Prêts au personnel;
- 273 Créances sur l'État;
- 274 Titres immobilisés;
- 275 Dépôts et cautionnements versés;
- 276 Intérêts courus;

- 277 Créances rattachées à des participations et avances à des GIE<sup>3</sup>;
- 278 Immobilisations financières diverses.

Les *dépôts* sont les sommes versées à certains fournisseurs (gaz, électricité) ou prestataires de services (téléphone, bailleur) pour leur garantir le paiement des redevances ou loyers.

Les *cautionnements* sont les sommes versées en vue de garantir la bonne fin de l'exécution d'un marché ou d'une opération; elles sont remboursées lors de son dénouement.

Le compte 276 *Intérêts courus* est utilisé en fin d'exercice pour enregistrer des intérêts sur prêts qui ne seront exigibles qu'ultérieurement, ce qui permet de respecter le principe de spécialisation des exercices (cf. chapitres 4 et 17). En débitant ce compte par le crédit du compte 77 *Revenus financiers et produits assimilés*, on fait bénéficier l'exercice qui s'achève des intérêts (consécutifs au seul déroulement du temps) qui lui reviennent, et simultanément on constate une « créance » de celui-ci sur le suivant, « créance » qui sera soldée postérieurement.

Les prêts assortis d'une garantie sont l'objet d'une mention dans l'état annexé (engagements reçus, cf., chapitre 18).

NB: *Les comptes*:

- 28 *Amortissements*
- et 29 *Provisions pour dépréciation*  
seront étudiés ultérieurement.

---

3. Groupement d'intérêt économique (GIE): structure juridique intermédiaire entre l'association et la société, pourvue de la personnalité morale et, éventuellement, d'un capital.

