



Cours n° 6

Comptabilité d'entités spécifiques



Section 1

Comptabilité des sociétés civiles

1 – Introduction

Les sociétés civiles ne sont pas régies par le Code de Commerce mais sont organisées par le Code Civil qui prévoit que les gérants doivent au moins une fois par an rendre compte de leur gestion aux associés.

La tenue d'une comptabilité commerciale est rendue obligatoire par l'administration fiscale dans le cas de leur assujettissement ou à celui d'une de leur associés à l'impôt (IR ou IS) et également en cas d'assujettissement de ses opérations à la TVA.

Le Code de commerce oblige les personnes morales de droit privé d'établir chaque année un bilan, un compte de résultat et une annexe dès que deux des trois critères suivants sont dépassés :

- 50 salariés,
- 3 100 000 Euros de chiffre d'affaires ou de ressources,
- 1 5500 000 Euros de de total de bilan

Il existe différentes catégories de sociétés Civiles :

- Les sociétés civiles professionnelles (SCP),
- Les sociétés civiles de moyens (SCM),
- Les sociétés civiles immobilières (SCI) et les sociétés civiles de placement immobilier (SCPI)
- Les sociétés civiles agricoles (SCA)

2 – Obligations comptables

- Plan comptable des SCPI

Le plan comptable applicable aux SCPI présente certaines différences par rapport au PCG.

- Prime d'émission

Les SCPI peuvent imputer sur la rime d'émission les dépenses suivantes si les statuts le prévoient :

- Frais de constitution et frais d'augmentation de capital,
- Frais de recherche d'immeubles réglés directement par la SCPI,
- Frais d'acquisition des immeubles (droits d'enregistrement, TVA si elle n'est pas récupérable, frais de notaire)
- Commissions de souscription

- Immeubles locatifs

Aucun amortissement ni dépréciation n'est pratiqué sur les immeubles locatifs

Des provisions pour grosses réparations doivent être constituées en fonction du plan prévisionnel d'entretien, immeuble par immeuble

Les plus values de cession ne sont pas intégrées au résultat mais directement portées en capitaux propres 108 – Plus ou moins values réalisées sur cession d'immeubles locatifs

2 – Obligations comptables

- Plan comptable des SCPI

- Opérations courantes

La refacturation des charges locatives sont portées au compte 7025 – charges locatives refacturées

La rémunération de la société de gestion est portée au compte 6221 – Rémunération de gérance

- 54 - Fonds de remboursement

Le fonds de remboursement consiste en une trésorerie affectée au remboursement des parts sociales des associés sortants.

Il peut être prélevé sur une plus value de cession ou sur le résultat. Dans ce dernier cas, une écriture complémentaire est passée au débit du compte 12 – résultat de l'entreprise à 1071 Fonds de remboursement non utilisé, prélevé sur le résultat.

Lors du remboursement des parts, l'écriture suivante est saisie :

101	Capital	xxx	
1041	Primes d'émission	xxx	
108	Plus ou moins values réalisés sur cession d'immeubles locatifs	xxx	
54	Fonds de remboursement		xxx
<i>Lorsque le fonds avait été constitué par prélèvement sur le résultat il faut comptabiliser également l'écriture suivante :</i>			
1071	Fonds de remboursement non utilisé prélevé sur le résultat	xxxx	
1072	Fonds de remboursement utilisé prélevé sur le résultat		xxx

On débite ou on crédite
103 –Ecart de remboursement
de part
pour équilibrer l'écriture

2 – Obligations comptables

- Plan comptable des SCPI

.

- Documents de synthèse

Les documents de synthèse sont composés de :

- L'état du patrimoine, sur lequel figurent les valeurs bilancielle et les valeurs estimées des biens
- Le compte de résultat
- L'annexe

2 – Obligations comptables

- Plan comptable des GIE

Le groupement d'intérêt économique (GIE) a été créé par le législateur pour permettre aux entreprises de réaliser en commun certaines opérations commerciales spécifiques.

Il n'existe pas de plan comptable particulier aux GIE.

Le PCG traite de la comptabilisation des résultats du GIE par les membres de celui-ci.

- Création d'un GIE et avances de fonds

- Dans le GIE

512	Banque	xxx	
171	Dettes rattachées à des participations		xxx
	<i>Apports des associés</i>		
512	Banque	xxx	
4551	Associé, compte courant		xxx
	<i>Avance de fonds</i>		

- Chez les associés

266	Autres formes de participations	xxx	
512	Banque		xxx
	<i>Apport en capital</i>		
2676	Avances consolidables	xxx	
512	Banque		xxx
	<i>Avance de fonds</i>		

- Affectation du résultat d'un GIE (bénéfice)

12	Résultat de l'exercice	xxx	
4551	Associé, compte courant		xxx
4552	Associé, compte courant		xxx
	Affectation du résultat		

Chez les associés, le bénéfice est comptabilisé au compte 7616 – Revenus des autres formes de participations, au cours de l'exercice de distribution.

En revanche, le bénéfice doit être réintégré fiscalement au cours de l'exercice de réalisation du résultat pour être ensuite déduit extra-comptablement au cours de l'exercice de distribution.

- Affectation du résultat d'un GIE (perte)

119	Report à nouveau (solde débiteur)	xxxx	
129	Résultat de l'exercice (perte)		xxx
	<i>Affectation du résultat de N-1</i>		

Chez les associés, il convient de déprécier les participations au capital et les avances de fonds à hauteur des pertes réalisées. Si celles-ci sont supérieures aux sommes déjà versées, une provision pour risques doit être constituée. Si la perte est définitive, une charge doit être comptabilisée qui correspond au complément de versement..

6865	Dotations au dépréciations des éléments financiers	xxx	
2966	Dépréciation des autres formes de participation		xxx
29676	Dépréciation des avances consolidables		xxx
	<i>Dépréciation</i>		
6865	Dotation aux provisions financières	xxx	
1518	Autres provisions pour risques		xxx
	<i>Provision pour risque</i>		



Section 3

Comptabilité des collectivités territoriales

1- Contexte juridique

Les collectivités territoriales sont :

- Les régions
- Les départements
- Les communes

Elles sont administrées par un **Exécutif ordonnateur** des dépenses et une **Assemblée délibérante** qui vote les budgets *a priori* et les comptes établis *a posteriori*.

2 – Organisation budgétaire et comptable

Les comptes des collectivités territoriales sont régis par les instructions budgétaires et comptables

M14 (communes), M52 (départements) et M71 (régions)

Elles énoncent notamment le principe fondamental de la **séparation des fonctions de l'ordonnateur et des comptables.**

- L'exécutif engage les dépenses (engagement, liquidation et mandatement)
- Le comptable exerce ses contrôles avant de réaliser les paiements. Il est responsable sur ses biens.

Les documents budgétaires

- Le **budget primitif** : voté avant le 1^{er} janvier, il autorise les dépenses et les recettes pour l'année à venir. Le budget doit être voté en équilibre. Les dépenses doivent être couvertes dès le début de l'exercice.
- Le **budget supplémentaire** : corrige en cours d'année le budget primitif et intègre les résultats de l'année précédente.
- Les **décisions modificatives** : ces décisions, votées tout au long de l'année servent à faire face à des dépenses urgentes et imprévues.

Il comprend deux sections : la section d'investissement (investissements et financement) et la section de fonctionnement (dépenses et recettes de gestion courante).

Le budget peut être voté par nature, selon une nomenclature proche du PCG ou par fonction (services généraux, sécurité, enseignement, culture, sport et jeunesse...)

Les comptes

Les comptes sont tenus par nature. Ils comprennent :

- Les comptes budgétaires, qui correspondent aux articles du budget et
- Les comptes hors budget (équivalents aux comptes de bilan d'une entité privée)

L'ordonnateur enregistre les dépenses et les recettes qu'il ordonnance dans le **compte administratif**. Le compte administratif récapitule en fin d'année le résultat comptable de l'exercice et il est soumis à l'approbation de l'assemblée délibérante.

Le comptable public suit les paiements et les encaissements qu'il effectue dans le **compte de gestion**. Le compte de gestion, présenté sous la forme d'une balance générale et d'un bilan est soumis au vote de l'assemblée délibérante. Il doit concorder strictement avec le compte administratif.

3 – Particularités comptables

- Liens entre sections de fonctionnement et d'investissement
 - Les dotations aux amortissements et aux provisions constituent obligatoirement des charges de fonctionnement et des produits d'investissement.
 - Il est possible d'effectuer un prélèvement sur les recettes de fonctionnement pour financer l'investissement, y compris dans le budget primitif
 - Il est interdit d'utiliser un excédent de recettes d'investissement pour le fonctionnement.

- Indépendance des exercices

Les charges et les produits de la section de fonctionnement doivent être rattachés à l'année à laquelle ils se rapportent.

Pour la section d'investissement, les crédits engagés non mandatés à la fin de l'exercice constituent des « restes à réaliser » et sont repris dans l'exercice suivant.

4- Contrôles

- Contrôle *a priori* de la régularité des opérations

Ce contrôle est assuré par le contrôle interne (séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public)

- Contrôle *a posteriori*

- Le préfet

après leur vote, les budgets sont transmis au préfet qui exerce un contrôle de légalité et un contrôle budgétaire en liaison avec la chambre régionale des comptes.

- Les Chambres Régionales des Comptes

- Les CRC reconnaît les comptes exacts par des jugements

- En cas de retard dans l'adoption du budget ou d'anomalie (budget voté en déséquilibre, budget déficitaire, défaut d'inscription d'une dépense obligatoire), la CRC est saisie par le préfet et doit fournir des propositions.

- Les CRC examinent enfin la qualité de la gestion des collectivités locales.



Section 4

Comptabilité des associations

1 – Statuts des associations

A côté de la grande masse des associations déclarées, il existe des associations bénéficiant d'un régime particulier.

- Les associations agréées par autorisation administrative
- Les associations reconnues d'utilité publique (poursuite d'un but d'intérêt général)
- Les fondations

2 – Obligations comptables

Les associations déclarées ne sont pas légalement astreintes à la tenue d'une comptabilité. Certaines ont l'obligation d'établir des comptes annuels :

- Associations ayant une activité économique dépassant 2 des 3 critères suivants : 50 salariés, 3 100 000 € de chiffre d'affaires, 1 550 000 € de total de bilan
- Associations recevant des subventions publiques supérieures à 153 000 €
- Associations reconnues d'utilité publique et fondations
- Organismes de formation
- Fonds de dotation
- Associations qui émettent des obligations

Certaines associations ont des obligations supplémentaires :

- Associations de plus de 300 salariés ou réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 18 millions d'Euros
- Associations faisant appel à la générosité du public (production d'un compte d'emploi des ressources collectées)

Les associations obligées d'établir des comptes annuels conformes au PCG sont tenues de faire certifier ces comptes par un commissaire aux comptes.

Seules les associations recevant une subvention publique de plus de 153 000 Euros ou des dons ouvrant droit à un avantage fiscal supérieur à 153 000 Euros sont tenues de publier leurs comptes et le rapport du Commissaire aux Comptes au Journal Officiel.

3 – Plan comptable des associations

- Capitaux propres

Les capitaux propres sont ventilés selon un plan spécifique aux associations.

- Apports

- Les capitaux propres sont constitués par le **10 Fonds associatifs et réserves**

Il y a lieu de distinguer les comptes:

- **102 Fonds associatifs sans droit de reprise** (apports de biens durables)
- **103 Fonds associatifs avec droit de reprise** constitués des apports de membres qui peuvent être repris dans les conditions prévues par la convention d'apport

Donation avec droit de reprise et amortissement du bien apporté

213	Construction	1 000 000	
103	Fonds associatif avec droit de reprise <i>Donation</i>		1 000 000
681	Dotation aux amortissements	50 000	
2813	Amortissement des constructions <i>Ecritures d'inventaire</i>		50 000
103	Fonds associatif avec droit de reprise	50 000	
75	Autres produits de gestion courante <i>Ecritures d'inventaire</i>		50 000

- Comptabilisation des subventions d'investissement

Il convient de distinguer selon la nature de l'immobilisation :

- Bien renouvelable par l'association

la subvention est maintenue au crédit du compte 102 ou 103

- Bien non renouvelable par l'association

La subvention est inscrite au crédit du compte **13 Subventions d'investissement affectées à des biens non renouvelables**

Elle est rapportée au résultat au rythme de l'amortissement du bien.

- Les ressources affectées

Les dons manuels, es legs et donations, et les subventions de fonctionnement peuvent être affectés à un projet défini.

La fraction non encore utilisée des ressources est inscrite au débit du compte

689-Engagements à réaliser sur ressources affectées

par le crédit du compte

19-Fonds dédiés

Les fonds dédiés sont réintégrés aux résultats des exercices suivants au rythme de réalisation des engagements

par le crédit du compte

789-Report des ressources non utilisées des exercices antérieurs

- Les opérations de commodat

Cette opération consiste en la mise à disposition gratuite de biens à l'association qui en assure la gestion et l'entretien.

Le bien est inscrit au débit du compte

228-Immobilisations grevées de droits

par le crédit du compte

229-droits des propriétaires (c'est une rubrique des Autres fonds associatifs au bilan)

L'amortissement du bien est constaté en débitant le compte **229** par le crédit du compte **228**

- L'affectation du résultat

Une association ne peut pas distribuer son résultat. L'assemblée générale peut en affecter tout ou partie à un projet associatif particulier, après affectation des réserves statutaires.

120	Résultat	200 000	
1063	Autres réserves statutaires		40 000
10681	Autres réserves statutaires		30 000
10682	Projet associatif X		100 000
110	Report à nouveau		30 000
	<i>Répartition des bénéfices</i>		

Certaines associations doivent reverser les excédents non utilisés au subventionneur ou venir en déduction des subventions ultérieures. Ces excédents sont inscrits au crédit du compte

115-Résultats sous contrôle de tiers financeurs.

Leur utilisation (remboursement ou attribution à la subvention suivante se comptabilise de la façon suivante

512	Banque	100 000	
115	Résultat sous contrôle de tiers financeurs		20 000
74	Subventions d'exploitation		80 000
	<i>Attribution de la subvention à reverser</i>		

- Comptabilisation du bénévolat

- Dès lors que les contributions volontaires présentent un caractère significatif, une information sur leur nature et leur importance doit être donnée dans l'annexe
- Si l'association dispose d'une information quantifiable et valorisable elle peut opter pour leur comptabilisation dans les comptes de la classe **8-comptes spéciaux** en les ventilant :
 - Au débit des divisions du compte **86-Répartition par nature des emplois**
 - Au crédit des divisions du compte **87-Répartition par nature des ressources**

Les contributions volontaires sont ainsi sans incidence sur le résultat mais leur évaluation figure au pied du compte de résultat.

- Le Compte d'emploi des ressources (CER)

Les associations qui font appel à la générosité du public dans le cadre d'une campagne nationale doivent établir un CER dans l'annexe

Ce compte fait figurer:

- Les ressources
- Les emplois
- Certains compléments d'information s'il y a lieu