Avis CNC 121/4 - Présentation d'un tableau de variations des capitaux propres et d'affectation du résultat de l'exercice

L'examen du traitement comptable des principales opérations relatives aux capitaux propres a amené la Commission à s'interroger sur les difficultés que peuvent éprouver les lecteurs d'états financiers en essayant, d'une part de reconstituer l'évolution des capitaux propres d'une société, et d'autre part de procéder à une réconciliation de cette évolution avec le tableau relatif aux affectations et prélèvements.

La Commission relève à ce propos que de nombreuses sociétés ont pris l'initiative de publier dans leurs comptes consolidés des tableaux expliquant (de manière plus détaillée que ce qui est prévu à l'Etat XI de l'annexe aux comptes consolidés) le passage du montant des capitaux propres à l'ouverture de l'exercice à celui qui apparaît à la clôture. De tels tableaux peuvent également être envisagés pour la variation des capitaux propres et l'affectation du résultat, tels que déterminés à la lecture des comptes statutaires.

Le Conseil National de la Comptabilité de France a à cet égard souligné, dans son document n° 57[1], que «souvent, l'intervention d'opérations enregistrées affectant directement le montant des capitaux propres sans transiter par le résultat ne permet pas de constater l'équivalence théorique entre d'une part le résultat de l'exercice et d'autre part la différence existant tant entre les produits et les charges qu'entre les fonds propres déterminés en début et en fin d'exercice». Le Conseil préconisait par voie de conséquence que chaque fois que la variation des capitaux propres ne correspondait pas au résultat déterminé par la différence entre les produits et les charges, il importait de donner en annexe une information sur les causes de cette divergence en distinguant au moins :

- les apports reçus ou les répartitions de capitaux propres;
- les plus-values de réévaluation;
- les autres variations, le cas échéant.

A la suite de cet avis, l'obligation d'établir selon le droit comptable français un état de l'annexe relatif à un tableau des divergences constatées entre la variation des capitaux propres au cours de l'exercice et le résultat dudit exercice, a d'ailleurs été insérée dans le P.C.G. (Plan Comptable Général).

Dans le même sens, la Commission des Normes comptables prend l'initiative de proposer un modèle de tableau dont l'établissement et la communication aux associés permettrait non seulement d'améliorer l'information financière, mais aussi de mieux assurer le respect de différents grands principes comptables afférents aux mouvements de fonds propres (dont la compréhension s'avère parfois délicate à la seule lecture des états financiers). Un tel tableau offre par ailleurs l'avantage de «décomposer» l'impact de l'ensemble de ces mouvements sur l'évolution des fonds propres.

Ce tableau permet de reconstituer de manière synthétique l'évolution des capitaux propres[2] en distinguant :

- la situation des fonds propres tels qu'arrêtés (après répartition des résultats) à la clôture de l'exercice n-1 (colonne A);
- les variations des fonds propres enregistrées pendant l'exercice et ne passant pas par le tableau des affectations et des prélèvements (colonne B reprenant entre autres et conformément à l'avis 121/3, les mouvements de fonds propres alimentés par le compte de résultats mais sans passage par le tableau des affectations et prélèvements);
- la situation des fonds propres en fin d'exercice, avant affectations et prélèvements (colonne C);
- l'affectation du résultat reprise à la colonne D et faisant l'objet de deux types de ventilation :
  - d'une part selon que l'affectation concerne ou non les capitaux propres (rubriques 1 à 11 ou rubriques 13 et 14);
  - d'autre part selon qu'il s'agit de prélèvements (colonne D 1) ou d'affectations (colonne D 2).
- Conformément aux principes repris dans l'avis 121/3 (ci-avant), tous les mouvements de fonds propres enregistrés dans le courant de l'exercice et ayant comme contrepartie le compte d'affectations devront être repris dans cette colonne D;
- la situation des fonds propres tels qu'arrêtés en clôture d'exercice et après avoir procédé aux travaux d'affectations et de prélèvements (colonne E).

L'évolution des différentes composantes des fonds propres peut être présentée par solde ou par montants débités et/ou crédités pour chacun des postes, étant donné que de tels mouvements de fonds propres sont, pour la grande majorité des entreprises, généralement fort limités au cours d'un exercice.

Une annexe reprend par ailleurs un exemple chiffré à partir duquel a été complété ce «Tableau de variations des capitaux propres et d'affectation du résultat de l'exercice».

Cliquez ici pour consulter l'annexe

---

1 Conseil National de la Comptabilité, Document n° 57, «Avis sur la norme de l'I.A.S.C. n° 5 «les informations que doit fournir l'entreprise dans ses

états financiers»». Supplément au bull. trimestriel n° 66, 1er trimestre 1986, p. 18.

2 Au sens de l'arrêté royal du 8 octobre 1976.