COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2018/08 – Gebeurtenissen na afsluitingsdatum van het boekjaar

Advies van 9 mei 2018[1]

I. Inleiding
II. Gebeurtenissen na afsluitingsdatum van het boekjaar die bijkomende informatie geven over de evaluatie van één of meerdere activa- of passivabestanddelen zoals ze bestonden op de afsluitingsdatum van het boekjaar
III. Gebeurtenissen na afsluitingsdatum van het boekjaar die informatie geven over de evaluatie van één of meerdere activa- of passivabestanddelen zoals ze bestaan ná de afsluitingsdatum van het boekjaar
IV. Gebeurtenissen die informatie geven over de evaluatie van één of meerdere activa- of passivabestanddelen die plaatsvinden tussen het ogenblik waarop de jaarrekening wordt vastgesteld door het bestuursorgaan en de datum van de algemene vergadering die wordt samengeroepen om ze goed te keuren

I. Inleiding

1. Met onderhavig advies beoogt de Commissie voor Boekhoudkundige Normen de boekhoudkundige gevolgen te verduidelijken van de gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan na afsluitingsdatum van het boekjaar.[2]

De Commissie analyseert in het bijzonder het nieuwe punt E. uit de rubriek XVII van afdeling A in artikel 91 KB W.Venn., dat werd ingevoerd bij de omzetting van Richtlijn 2013/34/EU[3] door het koninklijk besluit van 18 december 2015[4]. Dit nieuwe punt voorziet dat de toelichting van het volledig schema onder de rubriek van de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen[5], het volgende moet bevatten: “de aard en de financiële gevolgen van materiële gebeurtenissen die zich na balansdatum hebben voorgedaan en die niet in de resultatenrekening of balans worden weergegeven”.

2. Volgens het voorzichtigheidsbeginsel “mogen winsten slechts worden opgenomen voor zover zij op de balansdatum gerealiseerd zijn”[6], en het bestuursorgaan moet rekening houden “met alle voorzienbare risico's, mogelijke verliezen en ontwaardingen, ontstaan tijdens het boekjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft of tijdens voorgaande boekjaren, zelfs indien deze risico's, verliezen of ontwaardingen slechts gekend zijn tussen de balansdatum en het ogenblik waarop de jaarrekening door het bestuursorgaan van de vennootschap wordt vastgesteld”[7].

3. Geen enkele wettelijke of reglementaire tekst definieert het begrip van gebeurtenissen na afsluitingsdatum van het boekjaar. Volgens de Commissie omhelst dit begrip, voor de toepassing van artikelen 33, eerste lid en 91 KB W.Venn., elke gunstige of ongunstige gebeurtenis tussen de afsluitingsdatum van het boekjaar en het ogenblik waarop de jaarrekening door het bestuursorgaan wordt vastgesteld, en die het vermogen, de economische of financiële positie en/of het resultaat van de vennootschap kan beïnvloeden.

Het ogenblik waarop de jaarrekening wordt vastgesteld, komt overeen met de datum van de vergadering waarin het bestuursorgaan formeel is overgegaan tot vaststelling van de jaarrekening.

Onderhavig advies behandelt ook de gevolgen van de gebeurtenissen die plaatsvinden tussen het ogenblik waarop de jaarrekening door het bestuursorgaan wordt vastgesteld en de datum van de algemene vergadering die wordt samengeroepen om ze goed te keuren.

4. De Commissie herinnert eraan dat de belangrijke gebeurtenissen na afsluitingsdatum van het boekjaar in het bestuursverslag vermeld moeten worden, of ze al dan niet een weerslag hebben op de opbrengsten of kosten en of ze al dan niet aanleiding geven tot een aanpassing van de balans en/of de resultatenrekening van het afgesloten boekjaar.[8]

Informatie is “belangrijk” of “van materieel belang” in de zin van het W.Venn. en van het KB W.Venn. als:

“redelijkerwijze kan worden verwacht dat [zijn] weglating of [zijn] onjuiste vermelding de beslissingen die een gebruiker op basis van de jaarrekening [en de geconsolideerde jaarrekening][9] van een onderneming neemt, zou kunnen beïnvloeden. Het materieel belang van afzonderlijke posten wordt beoordeeld in de context van andere gelijkaardige posten.”[10].

5. De Commissie benadrukt dat het bestuursorgaan, op basis van de hierna ontwikkelde criteria en van een nauwkeurige analyse hiervan, moet bepalen of de gebeurtenis na afsluitingsdatum van het boekjaar al dan niet van dien aard is dat ze aanleiding geeft tot een aanpassing van de balans en/of de resultatenrekening van het afgesloten boekjaar en desgevallend tot een vermelding in de toelichting.

II. Gebeurtenissen na afsluitingsdatum van het boekjaar die bijkomende informatie geven over de evaluatie van één of meerdere activa- of passivabestanddelen zoals ze bestonden op de afsluitingsdatum van het boekjaar

6. De gebeurtenissen na afsluitingsdatum van het boekjaar (maar vóór vaststelling van de jaarrekening door het bestuursorgaan) die bijkomende informatie geven over de evaluatie van één of meerdere activa- of passivabestanddelen zoals ze bestonden op de afsluitingsdatum van het boekjaar, hebben betrekking op informatie die ontstaan is in het afgesloten boekjaar, maar pas gekend is na de afsluitingsdatum van het betreffende boekjaar (maar voordat de jaarrekening wordt vastgesteld door het bestuursorgaan).

Het bestuursorgaan moet rekening houden met deze al dan niet materiële gebeurtenissen[11] en desgevallend de balans en/of de resultatenrekening van het afgesloten boekjaar aanpassen.

Volgens de afdeling Wetgeving van de Raad van State, heeft deze verplichting:

> "tot gevolg dat de inventarissen die worden opgesteld op de dag dat de jaarrekeningen worden afgesloten, zullen kunnen worden verbeterd. Daaruit volgt dat die inventarissen, als ze werkelijk overgeschreven zijn in het daartoe bestemde boek, verbeterd kunnen worden zolang de jaarrekeningen niet definitief zijn opgesteld door het [bestuurs]orgaan van de onderneming."[12].

7. Het bestuursverslag bevat daarentegen enkel de belangrijke gebeurtenissen die zich na afsluitingsdatum van het boekjaar hebben voorgedaan.[13]

8. Bij wijze van voorbeeld, wordt voor de gebeurtenissen na afsluitingsdatum van het boekjaar die aanleiding geven tot een aanpassing van de balans en/of de resultatenrekening van het afgesloten boekjaar, het volgende aangehaald:

a. Het bepalen, ten gevolge van een gebeurtenis na afsluitingsdatum van het boekjaar, van het bedrag van de opbrengst van het afgesloten boekjaar, die zeker is op de afsluitingsdatum van het betrokken boekjaar.

   Indien de opbrengst daarentegen slechts waarschijnlijk is op afsluitingsdatum, maar zeker wordt als gevolg van een gebeurtenis na afsluiting, kan ze niet worden opgenomen in de jaarrekening van het afgesloten boekjaar, aangezien die opbrengst in beginsel niet zeker is op afsluitingsdatum van het betrokken boekjaar.[14] In dat geval, moeten haar aard en financiële gevolgen, indien de gebeurtenis van materieel belang is, worden vermeld in de toelichting van het volledig schema onder "Aard en financiële gevolgen van materiële gebeurtenissen die zich na balansdatum hebben voorgedaan en die niet in de resultatenrekening of balans worden weergegeven".[15] Als de financiële gevolgen niet kunnen worden ingeschat, dient het bestuursorgaan dit volgens de Commissie in de toelichting te verantwoorden. De Commissie is van mening dat het beginsel van het getrouwe beeld voorschrijft dat deze materiële gebeurtenissen desgevallend eveneens in de toelichting van het verkort en van het micromodel onder "Andere in de toelichting te vermelden inlichtingen" meegedeeld worden.[16]

   Er wordt echter een uitzondering gemaakt indien aan een opschortende voorwaarde in een tijdens het afgesloten boekjaar ondertekend contract wordt voldaan na afsluiting (maar voordat de jaarrekening wordt vastgesteld door het bestuursorgaan) omwille van de retroactieve werking van de vervulling van de voorwaarde[17]. In dat geval moet het bestuursorgaan de desbetreffende opbrengst boeken in de jaarrekening van het afgesloten boekjaar.[18]

   Voorbeeld

   In 2017 ondertekent een vennootschap een licentieovereenkomst waarvoor ze in de loop van 2018 periodieke vergoedingen zal ontvangen, die worden berekend op de bij de medecontractant in 2017 gerealiseerde omzet. Deze omzet wordt verondersteld pas begin 2018 gekend te zijn, doch voordat het bestuursorgaan van de vennootschap de jaarrekening van het boekjaar 2017 vaststelt. Deze vennootschap dient de opbrengst van de in 2018 ontvangen vergoedingen op te nemen in de resultatenrekening van het boekjaar 2017, want de opbrengst is in beginsel zeker bij de afsluiting van het boekjaar.

b. De minnelijke schikking voor een geschil ontstaan tijdens het afgesloten boekjaar of een vorig boekjaar, die zich heeft voorgedaan na afsluiting van het betrokken boekjaar, bevestigt dat de vennootschap een bestaande verplichting had bij de afsluitingsdatum van het betrokken boekjaar.

   Het bestuursorgaan moet desgevallend een voorziening boeken voor het hangend geschil of de bestaande voorziening verhogen. De waardering moet rekening houden met "alle bijkomende aanwijzingen [...] die gebeurtenissen na de balansdatum hebben opgeleverd".[19]

c. De bepaling na afsluiting van het boekjaar van het bedrag m.b.t. werknemersparticipatie in de winst van de vennootschap, in de bonussen en/of winstpremies m.b.t. het afgesloten boekjaar.

d. Het ontdekken van fouten of vergissingen in de balans en/of resultatenrekening van het afgesloten boekjaar na afsluiting van het boekjaar.

   Een dergelijk geval zal zich met name voordoen wanneer het bestuursorgaan van oordeel is dat de boeking van een verrichting gerealiseerd tijdens het afgesloten boekjaar niet correct is ten gevolge van een beslissing van de Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken m.b.t. deze verrichting, die na de afsluiting van het betrokken boekjaar wordt genomen, maar voordat de jaarrekening door het bestuursorgaan wordt vastgesteld.

e. Aanslag na afsluiting van het boekjaar voor inkomstenbelastingen met betrekking tot vorige boekjaren. Indien de vennootschap deze aanslag betwist, moet het bestuursorgaan desgevallend voor het afgesloten boekjaar een bedrag provisioneren dat de vermoedelijke fiscale schuld zo goed mogelijk inschat.[20]

f. Na de afsluiting van het boekjaar wordt vastgesteld dat de vennootschap de ondergrond van zijn fabriek tijdens het afgesloten boekjaar onvrijwillig heeft verontreinigd. Het bestuursorgaan moet in de jaarrekening van het afgesloten boekjaar een voorziening boeken voor milieuverplichtingen. Deze voorziening dekt de vermoedelijke saneringskosten.[21]

g. Vervulling van een opschortende voorwaarde over een aangegane verbintenis tijdens het afgesloten boekjaar, ná afsluiting van het boekjaar. Het bestuursorgaan moet de hieraan verbonden kosten boeken in de jaarrekening van het afgesloten boekjaar.[22]

h. Het vonnis van faillietverklaring van een klant dat werd uitgesproken na afsluiting van het boekjaar en dat bevestigt dat de klant insolvent was bij de afsluitingsdatum van het betreffende boekjaar. Het bestuursorgaan moet desgevallend een (bijkomende) waardevermindering op deze vordering boeken in de jaarrekening van het afgesloten boekjaar.

III. Gebeurtenissen na afsluitingsdatum van het boekjaar die informatie geven over de evaluatie van één of meerdere activa- of passivabestanddelen zoals ze bestaan ná de afsluitingsdatum van het boekjaar

9. De gebeurtenissen na afsluitingsdatum van het boekjaar die informatie geven over de evaluatie van één of meerdere activa- of passivabestanddelen zoals ze bestaan ná de afsluitingsdatum van het boekjaar hebben betrekking op informatie die ontstaan is na de afsluitingsdatum van het betrokken boekjaar en die pas gekend is na deze datum (maar voordat de jaarrekening wordt vastgesteld door het bestuursorgaan).

Deze gebeurtenissen geven geen aanleiding tot een aanpassing van de balans of de resultatenrekening van het afgesloten boekjaar, maar indien ze van materieel belang zijn, tot een vermelding van hun aard en financiële gevolgen in de toelichting van het volledig model onder “Aard en financiële gevolgen van materiële gebeurtenissen die zich na balansdatum hebben voorgedaan en die niet in de resultatenrekening of balans worden weergegeven”.[23] Als de financiële gevolgen niet kunnen worden ingeschat, dient het bestuursorgaan dit volgens de Commissie in de toelichting te verantwoorden.

Als deze gebeurtenissen belangrijk zijn, moet het bestuursorgaan ze eveneens vermelden in zijn jaarverslag.[24]

10. De Commissie is van mening dat het beginsel van het getrouwe beeld voorschrijft dat deze materiële gebeurtenissen desgevallend in de toelichting van het verkort model en het micromodel onder “Andere in de toelichting te vermelden inlichtingen” meegedeeld worden.[25]

11. De Commissie herinnert eraan dat de verplichting om rekening te houden met gebeurtenissen na afsluitingsdatum van het boekjaar, het bestuursorgaan niet toelaat om onbestaande risico’s op de afsluitingsdatum van het boekjaar te provisioneren, door zich te baseren op een feit ontstaan tussen de afsluitingsdatum en het ogenblik waarop de jaarrekening werd vastgesteld.

Een vennootschap mag dus geen toekomstige kosten provisioneren, die verbonden zijn aan een reorganisatie van de vennootschap beslist na afsluiting van het boekjaar. Hetzelfde geldt voor toekomstige kosten verbonden aan een belangrijk geschil dat enkel voortvloeit uit gebeurtenissen die zich na de afsluitingsdatum van het boekjaar hebben voorgedaan en die betrekking hebben op een situatie die pas na de afsluitingsdatum bestaat.

IV. Gebeurtenissen die informatie geven over de evaluatie van één of meerdere activa- of passivabestanddelen die plaatsvinden tussen het ogenblik waarop de jaarrekening wordt vastgesteld door het bestuursorgaan en de datum van de algemene vergadering die wordt samengeroepen om ze goed te keuren

12. Ingeval van materiële gebeurtenissen die plaatsvinden tussen het ogenblik waarop de jaarrekening door het bestuursorgaan wordt vastgesteld en de datum van de algemene vergadering die wordt samengeroepen om ze goed te keuren, gaat het bestuursorgaan desgevallend over tot een nieuwe vaststelling van de jaarrekening.[26]

Als een nieuwe vaststelling van de jaarrekening echter niet mogelijk is, omdat de jaarrekening reeds werd meegedeeld aan de vennoten/aandeelhouders, licht het bestuursorgaan deze gebeurtenissen mondeling toe tijdens de algemene vergadering en wordt er melding van gemaakt in het verslag van de algemene vergadering. Indien de jaarrekening moet worden aangepast, mag het bestuursorgaan de beslissing van de algemene vergadering met betrekking tot de goedkeuring van de jaarrekening uitstellen met drie weken, zodat een volgende algemene vergadering de jaarrekening definitief goedkeurt.[27]

Voorbeeld

Een vennootschap voert haar boekhouding per kalenderjaar. Het bestuursorgaan stelt de jaarrekening van het jaar 20X0 vast op 31 maart 20X1. De algemene vergadering die de jaarrekening moet goedkeuren, staat gepland op 15 mei 20X1. De jaarrekening wordt ter beschikking gesteld van de vennoten op 30 april 20X1.

Indien het bestuursorgaan op 15 april 20X1 te weten komt dat de vennootschap ernstige schade heeft berokkend aan een derde op 31 december 20X0, dient het over te gaan tot een nieuwe vaststelling van de jaarrekening teneinde rekening te houden met deze gebeurtenis.

Als het bestuursorgaan daarentegen op 14 mei 20X1 verneemt dat de vennootschap dergelijke schade heeft veroorzaakt, verkeert het in

de onmogelijkheid om de jaarrekening opnieuw vast te stellen. Het bestuursorgaan moet in dit geval de betrokken gebeurtenis mondeling toelichten tijdens de algemene vergadering en kan desgevallend de beslissing van de algemene vergadering met betrekking tot de goedkeuring van de jaarrekening met drie weken uitstellen, opdat een volgende algemene vergadering de jaarrekening definitief zou goedkeuren.

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerpadvies op 23 februari 2018 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Zie in dat opzicht eveneens IAS 10 “Gebeurtenissen na de verslagperiode”.

3 Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 van het Europees Parlement en van de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, PBEU, L 182, 29 juni 2013.

4 Koninklijk besluit van 18 december 2015 tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 van het Europees Parlement en van de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, BS, 30 december 2015 (hierna: “KB van 18 december 2015”).

5 Betreffende de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen, zie het CBN-advies 2017/07 - Niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen.

6 Richtlijn 2013/34/EU, art. 6, § 1, c), i). Voor het realisatiebeginsel, zie artikel 33, lid 2 van het KB W.Venn. dat preciseert dat “er rekening moet worden gehouden met de kosten en de opbrengsten die betrekking hebben op het boekjaar of op voorgaande boekjaren, ongeacht de dag waarop deze kosten en opbrengsten worden betaald of geïnd, behalve indien de effectieve inning van deze opbrengsten onzeker is” en het CBN-advies 2012/17 - Erkenning van opbrengsten en kosten.

7 KB W.Venn., art. 33, 1ste lid. Zie eveneens Richtlijn 2013/34/EU, art. 6, § 1, c), ii).

8 W.Venn., art. 96, § 1, 2°: “het jaarverslag [...] bevat [...] informatie omtrent de belangrijke gebeurtenissen die na het einde van het boekjaar hebben plaatsgevonden”.

9 In tegenstelling tot de tekst uit artikel 82, § 3/1 van het KB W.Venn. die het materialiteitsbeginsel lijkt te beperken tot de jaarrekening, blijkt uit Richtlijn 2013/34/EU (art. 24, § 1 en 28, § 1) en uit het KB van 18 december 2015 (art. 44, 1° tot wijziging van de eerste zin uit artikel 165 van het KB W.Venn.) dat het materialiteitsbeginsel ook van toepassing is op de geconsolideerde jaarrekening. Dat is overigens wat het Verslag aan de Koning bij het KB van 18 december 2015 uitdrukkelijk bepaalt: “De aanpassing in de aanhef van artikel 165 van het KB W.Venn. [betreffende de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening] voert het materialiteitsbeginsel in voor wat betreft de vermelding van informatie in de toelichting.”

10 KB W.Venn., art. 82, § 3/1, zoals ingevoerd door artikel 18, 6° van het KB van 18 december 2015. Zie tevens artikel 2, 16) van Richtlijn 2013/34/EU.

11 KB W.Venn., art. 33, 1ste lid. België heeft, conform richtlijn 2013/34/EU, het materialiteitsbeginsel m.b.t. de voorstelling van de jaarrekening (en de geconsolideerde jaarrekening) en de vermelding van informatie beperkt; de Belgische wetgever heeft het dus met name uit de waardering geschrapt (zie het Verslag aan de Koning bij het KB van 18 december 2015; overweging nr. 17 en artikel 6, § 1, i) en § 4 van richtlijn 2013/34/EU).

12 Advies van de Raad van State bij het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, BS, 19 oktober 1976, 13465, voornamelijk 13466.

13 W.Venn., art. 96, § 1, 2°: “het jaarverslag [...] bevat [...] informatie omtrent de belangrijke gebeurtenissen die na het einde van het boekjaar hebben plaatsgevonden”.

14 Zie het CBN-advies 2012/17 - Erkenning van opbrengsten en kosten.

15 KB W.Venn., art. 91, A, XVII, E.

16 KB W.Venn., art. 24, lid 2.

17 BW, art. 1179. Voor zover de partijen hier natuurlijk niet van hebben afgeweken.

18 Zie het CBN-advies 148/6 - Boekhoudkundige verwerking van verrichtingen afgesloten onder opschortende voorwaarde. Voor de gevolgen van een ontbindende voorwaarde zie CBN-advies 106/4 - Beding van eigendomsvoorbehoud - Uitdrukkelijk ontbindend beding. Boekhoudkundige verwerking.

19 Verslag aan de koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015 met verwijzing naar overweging nr. 22 van Richtlijn 2013/34/EU.

20 Zie het CBN-advies 128/3 - Bijkomende aanslag na balansdatum en het CBN-ontwerpadvies 2017/XX – Voorzieningen dat op 4 januari 2018 werd gepubliceerd op de CBN-website voor publieke raadpleging.

21 Zie het CBN-ontwerpadvies 2017/XX – Voorzieningen dat op 4 januari 2018 werd gepubliceerd op de CBN-website voor publieke raadpleging.

22 Zie het CBN-advies 148/6 - Boekhoudkundige verwerking van verrichtingen afgesloten onder opschortende voorwaarde. Voor de gevolgen van een ontbindende voorwaarde zie CBN-advies 106/4 - Beding van eigendomsvoorbehoud - Uitdrukkelijk ontbindend beding. Boekhoudkundige verwerking.

23 KB W.Venn., art. 91, A, XVII, E.

24 W.Venn., art. 96 , § 1, 2°: “het jaarverslag [...] bevat [...] informatie omtrent de belangrijke gebeurtenissen die na het einde van het boekjaar hebben plaatsgevonden”.

25 KB W.Venn., art. 24, lid 2.

26 W.Venn., art. 92, § 1, 257, 284 a contrario, 378, 411 a contrario, 522, § 1, en 554 a contrario.

27 W.Venn., art. 285, 414 en 555. Voor de genoteerde vennootschappen in de zin van artikel 4 W.Venn., bedraagt deze termijn vijf weken (W.Venn., art. 555). De Franstalige versie van artikelen 285, 414 en 555 W.Venn. voorziet dat “la seconde assemblée a le droit d’arrêter définitivement les comptes annuels” (eigen onderlijning) en de Nederlandstalige versie voorziet dat “de volgende vergadering heeft het recht de jaarrekening definitief vast te stellen” (eigen onderlijning). Het gaat evenwel om een terminologische vergissing. Sommige artikelen van W.Venn. gebruiken inderdaad verkeerd “het vaststellen” van de jaarekening om “de goedkeuring” van deze te beogen. In dit opzicht wordt verwezen naar de Franstalige versie van artikel 411 W.Venn. dat “l’arrêt des comptes annuels” door de algemene vergadering voorziet terwijl artikelen 284 en 554 W.Venn. terecht “l’approbation des comptes annuels” door de algemene vergadering voorzien. Dat wordt ook bevestigd door de Nederlandstalige versie van deze drie artikelen, die “de goedkeuring van de jaarrekening” voorziet.