COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2020/12 - Correctie van de jaarrekening

Advies van 3 juni 2020[1]

I. Inleiding
II. Bepalingen van het WVV
A. Opmaak, goedkeuring en neerlegging van de jaarrekening
1. Vennootschappen
2. VZW's & IVZW's15
3. Stichtingen20
B. Aanpassing van de bedragen van het voorafgaande boekjaar24
III. Correctie van de jaarrekening
A. De twee correctievormen
1. De "vrijwillige" correctie (artikel 3:19, § 1, eerste lid WVV (vennootschappen); 3:49, § 1 eerste lid WVV (VZW's & IVZW's); en 3:53, eerste lid WVV (stichtingen))
2. De "verplichte" correctie (artikel 3:19, § 1, tweede lid WVV (vennootschappen); 3:49, § 1, tweede lid WVV (VZW's & IVZW's); en 3:53 tweede lid WVV (stichtingen))
B. Bestuursbeslissingen
C. Te goeder trouw verworven rechten
D. Impact van een correctie van de statutaire jaarrekening van een vennootschap die tot een groep behoort op de geconsolideerde jaarrekening van deze groep51
IV. Procedure en boekhoudkundige verwerking van de correctie
A. In hoofde van vennootschappen, VZW's en IVZW's
1. Principe: de correctie wordt ter goedkeuring voorgelegd aan de vennoten verenigd in vergadering (vennootschappen) of algemene vergadering (vennootschappen, VZW's en IVZW's)
2. Uitzondering: correctie uitgevoerd door het bestuursorgaan
B. In hoofde van stichtingen

I. Inleiding

1. Aan de Commissie voor Boekhoudkundige Normen werd gevraagd in welke gevallen en op welke wijze ondernemingen een door de algemene vergadering goedgekeurde jaarrekening kunnen of moeten corrigeren. De Commissie bracht hierover in 2014 al een advies[2] uit dat intussen werd bevestigd door het Hof van Cassatie[3]. Gelet op het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: WVV) heeft de Commissie beslist dit advies te actualiseren.

2. Het oude Wetboek van vennootschappen bevatte geen enkele bepaling over de correctie van de jaarrekening. Aangezien de correctie van de jaarrekening discussies met zich meebracht, heeft de wetgever hieromtrent een bepaling opgenomen in het WVV, die hoofdzakelijk steunt op de oplossingen aangereikt door de Commissie[4].

Bovendien voorziet het WVV dergelijke bepaling ook voor verenigingen[5] en stichtingen[6].

3. De correctie of aanpassing van een goedgekeurde jaarrekening kan op twee verschillende manieren plaatsvinden. Enerzijds kan het opstellen van de jaarrekening de gelegenheid bieden om in deze nieuwe jaarrekening bepaalde posten van het vorige boekjaar te wijzigen. Anderzijds kan of moet, in bepaalde gevallen, de voorheen goedgekeurde jaarrekening zelf retroactief gecorrigeerd worden.

II. Bepalingen van het WVV

A. Opmaak, goedkeuring en neerlegging van de jaarrekening

1. Vennootschappen

4. Artikel 3:1, § 1, eerste lid van het WVV bepaalt dat het bestuursorgaan van een vennootschap verplicht is om elk jaar een inventaris op te maken volgens de waarderingsregels bepaald door de Koning, evenals een jaarrekening in de vorm en met de inhoud bepaald door de Koning. Die jaarrekening bestaat uit de balans, de resultatenrekening en de toelichting, en vormt een geheel[7].

5. Binnen zes maanden na de afsluitdatum van het boekjaar moet de jaarrekening ter goedkeuring worden voorgelegd aan de vennoten verenigd in vergadering of de algemene vergadering[8]. Indien de jaarrekening niet binnen deze termijn aan de vennoten verenigd in vergadering of de algemene vergadering is voorgelegd, wordt de door derden geleden schade, behoudens tegenbewijs, geacht voort te vloeien uit dit verzuim[9].

6. Inzake de neerlegging van de jaarrekening bepaalt artikel 3:10 WVV het volgende:

> "De jaarrekening moet door toedoen van het bestuursorgaan worden neergelegd bij de Nationale Bank van België.
>
> Deze neerlegging gebeurt binnen dertig dagen nadat de jaarrekening is goedgekeurd, en ten laatste zeven maanden na de datum van afsluiting van het boekjaar.
>
> Indien de jaarrekening niet werd neergelegd zoals bepaald in het tweede lid, wordt de door derden geleden schade, behoudens tegenbewijs, geacht voort te vloeien uit dit verzuim".

Zoals eerder vermeld moet het bestuursorgaan de jaarrekening binnen zes maanden na de afsluiting van het boekjaar ter goedkeuring aan de vennoten verenigd in vergadering of de algemene vergadering voorleggen. Het bestuursorgaan heeft echter het recht, tijdens de zitting, de beslissing met betrekking tot de goedkeuring van de jaarrekening drie weken (of vijf weken ingeval van genoteerde NV's[10]) uit te stellen.[11] Het kan dus voorvallen dat de eigenlijke goedkeuring slechts wordt verleend meer dan zes maanden na afsluiting van het boekjaar, hoewel de jaarrekening wel binnen die termijn aan de algemene vergadering werd voorgelegd.

7. In voorkomend geval beperkt de tweede termijn van artikel 3:10, tweede lid WVV (nl. 7 maanden) de eerste (nl. 30 dagen na de goedkeuring van de jaarrekening) en moet het bestuursorgaan erover waken de jaarrekening vooralsnog binnen zeven maanden na afsluiting van het boekjaar neer te leggen[12] (diezelfde regeling geldt trouwens ook voor bepaalde vennootschappen in vereffening[13]).

Indien de jaarrekening niet binnen deze termijn van zeven maanden werd goedgekeurd door de algemene vergadering, dient het bestuursorgaan deze toch te publiceren met inachtneming van artikel 3:3, § 1, tweede lid KB WVV. De neerlegging van de daarna definitief door de algemene vergadering goedgekeurde jaarrekening vormt dan een verbeterde neerlegging[14].

2. VZW's & IVZW's[15]

8. Artikel 3:47, § 1 WVV bepaalt dat het bestuursorgaan van een VZW of IVZW elk jaar een inventaris opmaakt volgens de door de Koning bepaalde waarderingsmaatstaven. Voormeld bestuursorgaan stelt eveneens ieder jaar de jaarrekening op waarvan de vorm en inhoud bepaald zijn door de Koning. Deze jaarrekening omvat de balans, de resultatenrekening en de toelichting en vormt een geheel[16].

9. Binnen zes maanden na de afsluitingsdatum van het boekjaar moet de jaarrekening ter goedkeuring worden voorgelegd aan de algemene vergadering[17].

10. Wat betreft de neerlegging van de jaarrekening bepaalt artikel 3:47, § 7, eerste lid WVV het volgende:

> "Binnen dertig dagen na de goedkeuring ervan door de algemene vergadering wordt de jaarrekening van de andere VZW's of IVZW's dan de VZW's of IVZW's die op de balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar niet meer dan één van de in paragraaf 2 bedoelde criteria overschrijden door de bestuurders neergelegd bij de Nationale Bank van België."

VZW's en IVZW's die op balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar meer dan één van de in artikel 3:47, § 2[18] WVV bepaalde criteria overschrijden, leggen de jaarrekening dus neer bij de Nationale Bank van België en dit binnen de dertig dagen na goedkeuring ervan. VZW's of IVZW's die daarentegen niet meer dan één van de in artikel 3:47, § 2 WVV bepaalde criteria overschrijden, leggen de jaarrekening binnen de dertig dagen neer bij de griffie van de ondernemingsrechtbank van de zetel van de VZW of IVZW[19].

3. Stichtingen[20]

11. Artikel 3:51, § 1 WVV bepaalt dat het bestuursorgaan van stichtingen elk jaar een inventaris opmaakt volgens de door de Koning bepaalde waarderingsmaatstaven. Voormeld bestuursorgaan stelt binnen de zes maanden na de afsluitingsdatum van het boekjaar de jaarrekening op waarvan de vorm en inhoud bepaald zijn door de Koning. Deze jaarrekening omvat de balans, de resultatenrekening en de toelichting en vormt een geheel[21].

12. Wat betreft de neerlegging van de jaarrekening bepaalt artikel 3:51, § 7, eerste lid WVV het volgende:

> "Binnen dertig dagen na de goedkeuring ervan door het bestuursorgaan wordt de jaarrekening van de andere stichtingen dan de stichtingen die op de balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar niet meer dan één van de in paragraaf 2 bedoelde criteria overschrijden door de bestuurders neergelegd bij de Nationale Bank van België."

Bijgevolg leggen stichtingen die op de balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar meer dan één van de in artikel 3:51, § 2, WVV[22] criteria overschrijden de jaarrekening neer bij de Nationale Bank van België en dit binnen de dertig dagen na goedkeuring ervan. Stichtingen die daarentegen niet meer dan één van de in artikel 3:51, § 2 WVV bepaalde criteria overschrijden, leggen de jaarrekening neer binnen de dertig dagen neer bij de griffie van de ondernemingsrechtbank van de zetel van de stichting[23].

B. Aanpassing van de bedragen van het voorafgaande boekjaar[24]

13. Artikel 3:59 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: KB WVV) bepaalt dat bij elke rubriek en onderrubriek van de balans en van de resultatenrekening het bedrag van de overeenkomstige post van het voorafgaande boekjaar wordt vermeld. Dit artikel is van toepassing voor zowel de vennootschappen als voor de VZW's, IVZW's en stichtingen.

14. Wanneer de bedragen van het boekjaar niet vergelijkbaar zijn met die van het voorafgaande boekjaar, dan mogen de bedragen van het voorafgaande boekjaar worden aangepast met het oog op hun vergelijkbaarheid.[25] Deze aanpassing van de bedragen van het voorafgaande boekjaar vergt geen bijkomende boekingen en vormt een uitzondering op het beginsel dat de beginbalans van een boekjaar moet overeenstemmen met de eindbalans van het voorafgaande boekjaar[26]. Het ontbreken van vergelijkbaarheid en de aanpassing van de bedragen moet vermeld en naar behoren verklaard worden in de toelichting bij de waarderingsregels, behalve wanneer de aanpassingen onbelangrijk zijn[27]. Worden de bedragen van het voorafgaande boekjaar niet aangepast, dan moet de toelichting de nodige gegevens bevatten om een vergelijking mogelijk te maken[28]. De Commissie is evenwel van oordeel dat, met het oog op het verschaffen van meer betekenisvolle informatie aan de lezer, het hoogst aangewezen is de vergelijkende cijfers van het voorgaande boekjaar aan te passen, gezien het beginsel dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap, VZW, IVZW of stichting[29].

Voorbeeld

Een vennootschap, gevestigd in een land dat geen lidstaat is van de EU, beslist haar zetel te verplaatsen naar België. In het land van oorsprong past de vennootschap waarderingsregels toe die niet overeenstemmen met de Belgische waarderingsregels. Als de toestand bij de aanvang en de toestand bij de afsluiting van het boekjaar waarin de zetelverplaatsing plaatsvond hierdoor moeilijk vergelijkbaar zijn, moet hiervan melding worden gemaakt in de toelichting bij de jaarrekening.[30]

Bovendien kunnen bepaalde waarderingsverschillen tussen het buitenlands en het Belgisch boekhoudkundig referentiestelsel het nodig maken om de openingsbalans aan te passen. De bedoeling is dan om deze balansen in overeenstemming te brengen met de balansen zoals die eruit zouden hebben gezien indien de Belgische boekhoudregels van meet af aan waren toegepast[31].

III. Correctie van de jaarrekening

15. De jaarrekening van vennootschappen, VZW's, IVZW's of stichtingen, zelfs al werd die reeds goedgekeurd door respectievelijk de vennoten verenigd in vergadering of algemene vergadering (bij vennootschappen), de algemene vergadering (bij VZW's en IVZW's) of het bestuursorgaan (bij stichtingen), kan of moet het voorwerp uitmaken van een correctie.

16. Het Wetboek van vennootschappen en verenigingen voert twee vormen van correctie in:

- de "vrijwillige" correctie (artikelen 3:19, § 1, eerste lid WVV (vennootschappen); 3:49, § 1 eerste lid WVV (VZW's & IVZW's); en 3:53, eerste lid WVV (stichtingen);
- de "verplichte" correctie (artikelen 3:19, § 1, tweede lid WVV (vennootschappen); 3:49, § 1, tweede lid WVV (VZW's & IVZW's); en 3:53 tweede lid WVV (stichtingen)).

17. Voor beleidsbeslissingen en te goeder trouw verworven rechten werden er specifieke regels voorzien[32]. De Commissie bestudeert eveneens de impact van een correctie van de statutaire jaarrekening van een vennootschap die tot een groep behoort op de geconsolideerde jaarrekening van deze groep[33].

A. De twee correctievormen

1. De "vrijwillige" correctie (artikel 3:19, § 1, eerste lid WVV (vennootschappen); 3:49, § 1 eerste lid WVV (VZW's & IVZW's); en 3:53, eerste lid WVV (stichtingen))

18. De vrijwillige correctie omvat materiële fouten, valse of dubbel geboekte posten als bedoeld in artikel 1368 van het Gerechtelijk wetboek, maar ook dwaling in rechte of in feite, met inbegrip van een dwaling in de waardering van een post of een inbreuk op het boekhoudrecht.[34] Deze fouten zijn evenwel niet van die aard dat de jaarrekening geen getrouw beeld zou geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap. Indien deze fouten wel een ander beeld geven omtrent het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap kan dergelijke fout niet kwalificeren als een vrijwillige correctie, maar wordt de correctie uiteraard verplicht.

19. Met materiële fouten worden bij wijze van voorbeeld volgende fouten bedoeld: er wordt een onjuist bedrag bekomen door toedoen van een schrijffout, een bepaald actief wordt abusievelijk op een verkeerde rekening geboekt, rekenfouten en andere grove, feitelijke fouten worden onafhankelijk van enige juridische beoordeling begaan die evenwel het getrouw beeld niet aantasten. Werd daarentegen de voorraad per vergissing gewaardeerd met verkoopprijzen in plaats van tegen de lagere aankoopprijs zodat het resultaat van het overeenstemmende boekjaar of overeenstemmende boekjaren significant wijzigt, dan zal dit leiden tot een verplichte correctie.

20. Overigens kunnen ook dwaling in rechte of in feite, of zelfs een (niet-abusievelijke) dwaling in de waardering van een post van de jaarrekening, voorkomen. In tegenstelling tot materiële fouten, bevatten zij een beoordelingselement.

2. De “verplichte” correctie (artikel 3:19, § 1, tweede lid WVV (vennootschappen); 3:49, § 1, tweede lid WVV (VZW’s & IVZW’s); en 3:53 tweede lid WVV (stichtingen))

21. De correctie is verplicht na inbreuken op het boekhoudrecht van dien aard dat de jaarrekening geen getrouw beeld[35] geeft van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap[36].

B. Bestuursbeslissingen

22. Er bestaan boekhoudrechtelijke bepalingen, zoals bijvoorbeeld de waarderingsregels, waarbij vennootschappen, VZW’s, IVZW’s en stichtingen bij de toepassing ervan over een zekere beleidsvrijheid beschikken. In dit geval betreft het beslissingen die vennootschappen, VZW’s, IVZW’s en stichtingen wettelijk gezien hebben kunnen nemen, omdat de toepasselijke boekhoudrechtelijke regels een beoordelingsmarge toelaten. De opzet van een correctie van de jaarrekening moet bijgevolg steeds voor ogen worden gehouden.[37] Bestuursbeslissingen die in de jaarrekening zijn weergegeven, kunnen in principe niet gecorrigeerd worden omwille van hun onherroepelijkheid en definitieve karakter[38].

23. Deze bestuursbeslissingen worden echter toch rechtgezet wanneer een inbreuk op het boekhoudrecht wordt vastgesteld[39].

C. Te goeder trouw verworven rechten

24. Dit punt is enkel van toepassing op vennootschappen. VZW’s, IVZW’s en stichtingen kunnen hun winst immers niet verdelen onder de leden of bestuurders[40].

25. De door aandeelhouders van een NV te goeder trouw verworven rechten mogen, in tegenstelling tot bij een BV[41] en een CV[42], niet ter discussie worden gebracht door een correctie van de jaarrekening. Bij NV’s bepaalt artikel 7:214 WVV immers dat elke uitkering uit de verworven rechten in strijd met de artikelen 7:212[43] en 7:213[44] WVV door de aandeelhouders die haar hebben ontvangen, moet worden terugbetaald op voorwaarde dat de vennootschap bewijst dat de aandeelhouders wisten dat de uitkering te hunnen gunste in strijd met de voorschriften was of daarvan, gezien de omstandigheden, niet onkundig konden zijn. Aandeelhouders die wel te goeder trouw handelden, kunnen aldus niet meer tot terugstorting worden gedwongen[45].

26. Bij BV’s en CV’s kunnen de door aandeelhouders verworven rechten steeds ter discussie worden gebracht door een correctie van de jaarrekening, ongeacht de goede of kwade trouw van deze aandeelhouders. Indien een BV of een CV de terugbetaling vordert van elke uitkering die in strijd met artikelen 5:142[46] en 5:143[47] WVV (BV) of artikelen 6:115[48] en 6:116[49] WVV (CV) werd verricht, moeten de aandeelhouders de ontvangen uitkering van deze verworven rechten immers teruggeven[50].

D. Impact van een correctie van de statutaire jaarrekening van een vennootschap die tot een groep behoort op de geconsolideerde jaarrekening van deze groep[51]

27. Elke moedervennootschap moet een geconsolideerde jaarrekening opstellen indien zij, alleen of gezamenlijk, één of meer dochterondernemingen controleert[52]. Wordt de statutaire jaarrekening van een vennootschap wiens cijfers mee werden geconsolideerd gecorrigeerd, dan zal de geconsolideerde jaarrekening van de groep, opgesteld door de moedervennootschap, geen getrouw beeld meer geven van het vermogen, de financiële situatie en het resultaat van het geconsolideerd geheel.

28. Bijgevolg is de Commissie van oordeel dat, indien een groepsvennootschap haar statutaire jaarrekening corrigeert, zij de moedervennootschap die de geconsolideerde jaarrekening opstelt hierover in kennis moet stellen.

Om te vermijden dat de geconsolideerde jaarrekening en de gecorrigeerde statutaire jaarrekening van de groepsvennootschap inconsistenties zouden vertonen, wordt de geconsolideerde jaarrekening gecorrigeerd indien deze geen getrouw beeld meer geeft.

IV. Procedure en boekhoudkundige verwerking van de correctie

A. In hoofde van vennootschappen, VZW’s en IVZW’s

1. Principe: de correctie wordt ter goedkeuring voorgelegd aan de vennoten verenigd in vergadering (vennootschappen) of algemene vergadering (vennootschappen, VZW’s en IVZW’s)

29. Elke correctie van de jaarrekening dient te worden goedgekeurd door de vennoten verenigd in vergadering (vennootschappen) of algemene vergadering (vennootschappen, VZW’s en IVZW’s), behalve indien de correctie resulteert uit de rechtzetting door het bestuursorgaan van loutere materiële fouten (zie IV.A.2).

Als het bestuursorgaan van de vennootschap een fout vaststelt (een andere fout dan een loutere materiële fout) die een inbreuk vormt op het boekhoudrecht, moet deze, zonder de datum van de volgende statutaire algemene vergadering af te wachten, een bijzondere algemene vergadering bijeenroepen teneinde de nodige wijzigingen aan te brengen zodat de jaarrekening conform de wet zou zijn. De Commissie wijst er op dat in dit geval een correctie van de jaarrekening verplicht is, en steunt hierbij op het feit dat het boekhoudrecht van dwingende aard is, of zelfs van openbare orde, en dat de schending ervan tot de aansprakelijkheid van de bestuurders kan leiden.[53] Een retroactieve wijziging van de oorspronkelijke jaarrekening, waarbij de oorspronkelijke, foutieve, jaarrekening wordt herwerkt zodat deze conform de wet is, is slechts mogelijk mits het bestuursorgaan een nieuw, aangepast ontwerp van jaarrekening aan de algemene

vergadering voorlegt, die het goedkeurt.[54]

30. De correctie via de verwerking via het resultaat[55] van het boekjaar waarin de inbreuk wordt vastgesteld, lijkt de Commissie in dit geval niet te volstaan, aangezien ingeval van een vaststelling van een inbreuk op het boekhoudrecht de bestuurders het initiatief moeten nemen om de toestand zo snel mogelijk recht te zetten (i.e. door bijeenroepen van een bijzondere algemene vergadering en het voorleggen van een nieuw, aangepast ontwerp van jaarrekening) én omwille van de uit artikel 3:59, tweede lid KB WVV voortvloeiende verplichting tot aanpassing van de vergelijkende cijfers (zie randnummer 14).

31. De correctie van een goedgekeurde jaarrekening door de algemene vergadering zal in principe in vennootschaps- en verenigingsrechtelijk opzicht slechts noodzakelijk blijken (cfr. de hierboven vermelde bestuurdersaansprakelijkheid) zolang deze jaarrekening nog niet de begintoestand heeft uitgemaakt van een volgende jaarrekening, dit is dus in de periode tussen de neerlegging van de jaarrekening en de neerlegging van de jaarrekening van het daaropvolgende boekjaar.[56,57] De correctie van een oudere jaarrekening dan de laatst neergelegde jaarrekening zal dan enkel plaatsvinden door middel van een correctie van de begintoestand van de laatst neergelegde jaarrekening.

32. Concreet zal de correctie van de laatst neergelegde jaarrekening op volgende wijze verlopen:

- eventuele correctie van de vergelijkende cijfers (ingeval de schending van de boekhoudwet plaatsvond in de periode vóór het laatst afgesloten boekjaar);
- doorvoeren van de correctieboekingen in het laatst afgesloten boekjaar (aanpassen van de openingsbalans – ingeval de fout vóór het laatst afgesloten boekjaar plaatsvond – en verrichten van de overige correctieboekingen, beide in het laatst afgesloten boekjaar);
- vermelding in de toelichting: in de toelichting van de gecorrigeerde jaarrekening dient de aard en de wijze van herstel van de fout te worden vermeld. Ingeval de fout in één van de daaraan voorafgaande jaren plaatsvond, dient in de toelichting van de gecorrigeerde jaarrekening de nodige informatie te worden verstrekt over het ontstaan en de aard van de fout en de impact hiervan op de betreffende jaarrekening(en).

33. De vennootschap, VZW of IVZW kan, indien zij dit nuttig acht en deze oplossing ook praktisch haalbaar is, evenwel overgaan tot correctie (opnieuw opmaken en goedkeuren) van alle in het verleden gepubliceerde jaarrekeningen die zijn aangetast door de fout. In de toelichting van de gecorrigeerde jaarrekeningen dienen de aard en, voor zover van toepassing, de omvang en de wijze van correctie van de fout te worden vermeld. Herziening van een reeks oude jaarrekeningen is volgens de Commissie de manier bij uitstek om de aandacht van de belanghebbenden te vestigen op de ernst van de inbreuk en de impact ervan op de jaarrekening. De jaarrekeningen[58] zijn na correctie opnieuw vergelijkbaar.

34. De verbeterde jaarrekening(en) moet(en) worden neergelegd bij de Nationale Bank van België[59] of bij de griffie van de ondernemingsrechtbank voor de VZW's en IVZW's die op balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar niet meer dan één van de in artikel 3:47, § 2 WVV bepaalde criteria overschrijden. De Commissie wenst de aansprakelijkheid van het bestuursorgaan in deze context te benadrukken.

2. Uitzondering: correctie uitgevoerd door het bestuursorgaan

35. Hoewel in principe de vennoten verenigd in vergadering (vennootschappen) of algemene vergadering (vennootschappen, VZW's en IVZW's) de gecorrigeerde jaarrekening goedkeuren[60], neemt het bestuursorgaan zelf initiatief om over te gaan tot de correctie van loutere materiële fouten, zonder een algemene vergadering bijeen te roepen.

36. Een loutere materiële fout die duidelijk blijkt uit de goedgekeurde jaarrekening zelf is bijvoorbeeld een fout in het adres van een bestuurder of het vergeten vermelden in de toelichting dat de vennootschap, VZW of IVZW een afwijking inzake functionele valuta heeft bekomen. Ook voor het rechtzetten van afrondingsfouten in bedragen die zijn vermeld in de jaarrekening hoeft geen algemene vergadering te worden bijeengeroepen. Het kan daarnaast ook voorvallen dat het bestuursorgaan bij het invullen van de bij de Nationale Bank van België[61] neer te leggen formulieren een fout begaat die door de Balanscentrale wordt aanzien als een wezenlijke fout[62], maar niet voorkwam in de door de algemene vergadering goedgekeurde jaarrekening. In dit geval hoeft dus geen nieuwe algemene vergadering bijeengeroepen te worden, maar kan het bestuursorgaan de formulieren aanpassen en opnieuw neerleggen. Een ander voorbeeld is het geval waarin de bestuurders een resultaatsbestemming voorstellen, maar de algemene vergadering niet akkoord gaat en de voorgestelde resultaatsbestemming wijzigt. Het bestuursorgaan legt vervolgens per vergissing toch de jaarrekening neer op basis van het oorspronkelijk voorstel (dit zal door de Balanscentrale niet aanzien worden als wezenlijke fout). In dit geval moet de correctie niet gebeuren via de algemene vergadering want die heeft immers reeds de juiste jaarrekening goedgekeurd.

37. In dit geval worden de jaarrekeningen die zijn aangetast door deze materiële fout aangepast en opnieuw neergelegd bij de Nationale Bank van België of bij de griffie van de ondernemingsrechtbank voor VZW's en IVZW's die niet meer dan één van de in artikel 3:47, § 2 WVV opgenomen criteria overschrijden. In de toelichting van de gecorrigeerde jaarrekening(en) dienen telkens de aard en de wijze van correctie van de fout te worden vermeld.

B. In hoofde van stichtingen

38. De procedure voor de correctie van de jaarrekening voor stichtingen verschilt van die voor vennootschappen, VZW's en IVZW's. Wegens het ontbreken van een algemene vergadering bij stichtingen zal de correctie van de jaarrekening altijd (ongeacht of het een loutere materiële fout betreft of een inbreuk op het boekhoudrecht) gebeuren op initiatief van het bestuursorgaan.

39. Indien het bestuursorgaan een fout constateert (een andere fout dan een loutere materiële fout) die een inbreuk vormt op het boekhoudrecht, zal zij een nieuwe jaarrekening opstellen waarin het de noodzakelijke wijzigingen aanbrengt opdat de jaarrekening in overeenstemming zou zijn met de wet. Een retroactieve wijziging van de oorspronkelijke jaarrekening, waarbij de oorspronkelijke jaarrekening wordt gecorrigeerd zodat deze conform de wet is, is in dit geval formeel slechts mogelijk mits het bestuursorgaan een nieuwe, gecorrigeerde jaarrekening opstelt en goedkeurt.

40. De correctie via de verwerking via het resultaat[63] van het boekjaar waarin de schending wordt vastgesteld, lijkt de Commissie in dit geval niet te volstaan, aangezien ingeval van vaststelling van een inbreuk op het boekhoudrecht de bestuurders het initiatief moeten nemen om de toestand zo snel mogelijk recht te zetten én omwille van de uit artikel 3:59, tweede lid KB WVV voortvloeiende verplichting tot aanpassing van de vergelijkende cijfers (zie randnummer 14).

41. In vennootschaps- en verenigingsrechtelijk opzicht is de correctie van de eerder door het bestuursorgaan goedgekeurde jaarrekening in principe slechts nodig (cf. de hierboven vermelde bestuurdersaansprakelijkheid) zolang deze jaarrekening nog niet de begintoestand heeft uitgemaakt van een volgende jaarrekening. Hiermee wordt de periode bedoeld tussen de neerlegging van de jaarrekening en de neerlegging van de jaarrekening over het daaropvolgende boekjaar.,[64,65] De correctie van een oudere jaarrekening dan de laatst neergelegde jaarrekening zal dan enkel plaatsvinden door middel van een correctie van de begintoestand van de laatst neergelegde jaarrekening.

42. Concreet zal de correctie van de laatst neergelegde jaarrekening op volgende wijze plaatsvinden:

- eventuele correctie van de vergelijkende cijfers (ingeval de schending van de boekhoudwet plaatsvond in de periode vóór het laatst afgesloten boekjaar);
- doorvoeren van de correctieboekingen in het laatst afgesloten boekjaar (aanpassen van de openingsbalans (ingeval de vergissing vóór het laatst afgesloten boekjaar plaatsvond) en verrichten van de overige correctieboekingen, beide in het laatst afgesloten boekjaar);
- vermelding in de toelichting: in de toelichting van de gecorrigeerde jaarrekening dient de aard en de wijze van herstel van de vergissing te worden vermeld. Ingeval de vergissing in één van de daaraan voorafgaande jaren plaatsvond, dient in de toelichting van de gecorrigeerde jaarrekening de nodige informatie te worden verstrekt over het ontstaan en de aard van de vergissing en de impact hiervan op de betreffende jaarrekening(en).

43. De stichting kan, indien zij dit nuttig acht, en deze oplossing ook praktisch haalbaar is, overgaan tot correctie (opnieuw opmaken en goedkeuren) van alle in het verleden gepubliceerde jaarrekeningen die zijn aangetast door de vergissing. In de toelichting van de gecorrigeerde jaarrekeningen dienen de aard en voor zover van toepassing de omvang en de wijze van correctie van de vergissing te worden vermeld. Herziening van een reeks van oude jaarrekeningen is volgens de Commissie de manier bij uitstek om de aandacht te vestigen van de belanghebbenden op de ernst van de inbreuk en de impact op de jaarrekening. De jaarrekeningen[66] zijn na correctie opnieuw vergelijkbaar.

De verbeterde jaarrekening moet eveneens worden neergelegd bij de Nationale Bank van België of bij de griffie van de ondernemingsrechtbank voor de stichtingen die op balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar niet meer dan één van de in artikel 3:51, § 2 WVV bepaalde criteria overschrijden. De Commissie wenst overigens de aansprakelijkheid van het bestuursorgaan in deze context te benadrukken (zie supra, randnummer 13).

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerpadvies op 6 april 2020 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 CBN-advies 2014/4 – Correctie van de jaarrekening, advies van 23 april 2014.

3 Cass, 10 maart 2016, FJF, 2016.

4 Wetsontwerp tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen, Memorie van toelichting, Parl. St., Kamer, 2018-2019, nr. 54-3119/001, 110; artikel 3:19 WVV.

5 Artikel 3:49 WVV.

6 Artikel 3:53 WVV.

7 Artikel 3:1, § 1, eerste lid WVV.

8 Artikel 3:1, § 1, tweede lid WVV.

9 Artikel 3:1, § 1, derde lid WVV.

10 Artikel 7:150 WVV.

11 Artikel 5:99 WVV (besloten vennootschappen); artikel 6:84 WVV (coöperatieve vennootschappen); artikel 7:150 WVV (naamloze vennootschappen).

12 Zie K. GEENS, M. WYCKAERT & C. CLOTTENS, De vennootschap – A. Algemeen deel, Kluwer, 2011, 540-541.

13 Artikel 2:99 WVV.

14 CBN-advies 2020/01 – Neerlegging van de enkelvoudige jaarrekening bij de Nationale Bank van België: nieuwe modellen van de jaarrekening, advies van 22 januari 2020.

15 Artikel 3:47 en volgende WVV.

16 Bij VZW's en IVZW's die een vereenvoudigde boekhouding voeren, omvat de jaarrekening het genormaliseerd minimaal schema van de staat van de ontvangsten en uitgaven en een toelichting.

17 Artikel 3:47, § 1, tweede lid WVV.

18 Artikel 3:47, § 2 WVV: "Kleine VZW's of IVZW's kunnen hun jaarrekening opmaken overeenkomstig een door de Koning bepaald vereenvoudigd model indien op balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar, niet meer dan één van de volgende criteria worden overschreden:
1° een jaargemiddelde van 5 werknemers, bepaald overeenkomstig artikel 1:28, § 5;
2° in totaal 334 500 euro aan andere dan niet-recurrente ontvangsten, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde;
3° in totaal 1 337 000 euro aan bezittingen;
4° in totaal 1 337 000 euro aan schulden".

19 Artikel 2:9, § 1, eerste lid, 8° WVV (VZW's), artikel 2:10, § 1, eerste lid, 8° WVV (IVZW's); zie ook CBN-advies 2019/12 – Groottecriteria verenigingen en stichtingen – schema van de jaarrekening – begroting, advies van 16 oktober 2019.

20 Artikel 3:51 en volgende WVV.

21 Bij stichtingen die een vereenvoudigde boekhouding voeren, omvat de jaarrekening een genormaliseerd minimaal schema van de staat van de ontvangsten en uitgaven en een toelichting.

22 Artikel 3:51, § 2 WVV: " Kleine stichtingen kunnen hun jaarrekening opmaken overeenkomstig een door de Koning bepaald vereenvoudigd model indien op balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar, niet meer dan één van de volgende criteria worden overschreden:
1° een jaargemiddelde van 5 werknemers, bepaald overeenkomstig artikel 1:28, § 5;
2° in totaal 334 500 euro aan andere dan niet-recurrente ontvangsten, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde;
3° in totaal 1 337 000 euro aan bezittingen;
4° in totaal 1 337 000 euro aan schulden".

23 Artikel 2:11, § 1, eerste lid, 8° WVV; zie ook CBN-advies 2019/12 – Groottecriteria verenigingen en stichtingen – schema van de jaarrekening – begroting, advies van 16 oktober 2019.

24 Deze aanpassing mag niet verward worden met de correctie van de jaarrekening zoals bepaald in artikelen 3:19, 3:49 en 3:53 WVV. De aanpassing (artikel 3:59, tweede lid KB WVV) heeft tot doel de cijfers van het voorafgaande boekjaar vergelijkbaar te maken met de cijfers van de openingsbalans. De aanpassing vloeit niet voort uit een materiële fout of uit een inbreuk op het boekhoudrecht.

25 Artikel 3:59, tweede lid KB WVV.

26 Zie artikel 3:3, § 2 KB WVV, dat bepaalt dat de beginbalans van een boekjaar, onverminderd de toepassing van artikel 3:59, tweede lid KB WVV, moet overeenstemmen met de eindbalans van het voorafgaande boekjaar; K. VAN HULLE, N. LYBAERT, J.-P. MAES, Handboek boekhoud- en jaarrekeningrecht, Brugge, Die Keure, 2010, 346-347.

27 Artikel 3:59, tweede lid KB WVV.

28 Artikel 3:59, tweede lid in fine KB WVV.

29 Artikel 3:1, eerste lid KB WVV.

30 CBN-advies 2018/03 – Zetelverplaatsing naar België (inbound) – Verschil in waarderingsregels ten opzichte van het boekhoudkundig referentiestelsel van de Staat van herkomst, advies van 18 april 2018: randnummer 8.

31 CBN-advies 2018/03 – Zetelverplaatsing naar België (inbound) – Verschil in waarderingsregels ten opzichte van het boekhoudkundig referentiestelsel van de Staat van herkomst, advies van 18 april 2018; CBN-advies 2011/2 – Zetelverplaatsing naar België van een vennootschap opgericht naar buitenlands recht: gevolgen voor het voeren van de boekhouding en het opstellen van de jaarrekening, advies van 8 december 2010.

32 Zoals verder in onderhavig advies wordt uitgelegd, zijn te goeder trouw verworven rechten enkel van toepassing voor vennootschappen. Op grond van de definitie van een vereniging (artikel 1:2 WVV) en van een stichting (artikel 1:3 WVV), mogen VZW's, IVZW's en stichtingen hun winst niet verdelen onder de leden of bestuurders.

33 Dit punt heeft enkel betrekking op vennootschappen. VZW's moeten immers geen geconsolideerde jaarrekening opstellen; Zie CBN-advies 2019/12 – Groottecriteria verenigingen en stichtingen – schema van de jaarrekening – begroting, advies van 16 oktober 2019.

34 Artikel 3:19, § 1, eerste lid WVV.

35 Dit wordt overigens bevestigd in artikel 3:58, § 5, tweede lid KB WVV inzake materieel belang: "Met materieel belang wordt bedoeld de hoedanigheid van informatie waarvan redelijkerwijze kan worden verwacht dat de weglating of onjuiste vermelding ervan de beslissingen die een gebruiker op basis van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een vennootschap, of op basis van de jaarrekening van een VZW, IVZW of stichting neemt, zou kunnen beïnvloeden".

36 Artikel 3:19, § 1, tweede lid WVV.

37 Parl. St., Kamer, 2018-2019, nr. 54-3119/001, 111.

38 Parl. St., Kamer, 2018-2019, nr. 54-3119/001, 111.

39 Parl. St., Kamer, 2018-2019, nr. 54-3119/001, 111: "Dat zou met name het geval zijn indien het bestuursorgaan de beoordelingsmarge geboden door het boekhoudrecht kennelijk had overschreden door een beslissing te nemen die ertoe heeft geleid dat de jaarrekening geen getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële toestand en het resultaat van de desbetreffende rechtspersoon". Het arrest van 10 maart 2016 van het Hof van Cassatie bevestigt dat met het boekhoudrecht strijdige beleidsbeslissingen moeten worden rechtgezet, zie Cass., 10 maart 2016, F.J.F., 2016. Zie ook S. VANTHIENEN " 'Beleidsbeslissing': Cassatie fluit te ruime invulling terug ", Fiscoloog, 2016, nr. 1474, 6-7.

40 Artikel 1:2 WVV (verenigingen) en artikel 1:3 WVV (stichtingen).

41 Artikel 5:144, lid 2 WVV.

42 Artikel 6:117, lid 2 WVV.

43 Artikel 7:212 WVV: "Geen uitkering mag gebeuren indien het nettoactief, zoals dat blijkt uit de jaarrekening, is gedaald of tengevolge van de

uitkering zou dalen beneden het bedrag van het gestorte of, indien dit hoger is, van het opgevraagde kapitaal, vermeerderd met alle reserves die volgens de wet of de statuten niet mogen worden uitgekeerd. Voor de toepassing van deze bepaling wordt het niet afgeschreven gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarden gelijkgesteld met een krachtens de wet als onbeschikbaar gestelde reserve.
Onder nettoactief moet worden verstaan het totaalbedrag van de activa, verminderd met de voorzieningen, de schulden en, behoudens in uitzonderlijke gevallen te vermelden en te motiveren in de toelichting bij de jaarrekening, de nog niet afgeschreven bedragen van de oprichtings- en uitbreidingskosten en de kosten voor onderzoek en ontwikkeling."

44 Artikel 7:213 WVV: "De statuten kunnen aan het bestuursorgaan de bevoegdheid verlenen om uit het resultaat van het boekjaar een interimdividend uit te keren.
Deze uitkering mag alleen gebeuren uit de winst van het lopende boekjaar of uit de winst van het voorgaande boekjaar zolang de jaarrekening van dat boekjaar nog niet is goedgekeurd, in voorkomend geval verminderd met het overgedragen verlies of vermeerderd met de overgedragen winst, zonder onttrekking aan de bestaande reserves en rekening houdend met de reserves die volgens een wettelijke of statutaire bepaling moeten worden gevormd.
Daarenboven mag tot deze uitkering slechts worden overgegaan nadat het bestuursorgaan aan de hand van een staat van activa en passiva die de commissaris beoordeelt, heeft vastgesteld dat de winst, bepaald overeenkomstig het tweede lid, volstaat om een interimdividend uit te keren.
Het beoordelingsverslag van de commissaris wordt gevoegd bij zijn controleverslag.
Het besluit van het bestuursorgaan om een interimdividend uit te keren, mag niet later worden genomen dan twee maanden na de dag waarop de staat van activa en passiva is afgesloten.
Indien het interimdividend het bedrag te boven gaat van het later door de algemene vergadering vastgestelde jaardividend, wordt het meerdere beschouwd als een voorschot op het volgende dividend."

45 J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, « La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal », noot onder Cass. 12 mei 1989, RCJB 1992, 335.

46 Artikel 5:142 WVV: "Geen uitkering mag gebeuren indien het nettoactief van de vennootschap negatief is of ten gevolge daarvan negatief zou worden. Indien de vennootschap beschikt over eigen vermogen dat krachtens de wet of de statuten onbeschikbaar is, mag geen uitkering gebeuren indien het nettoactief is gedaald of door een uitkering zou dalen tot beneden het bedrag van dit onbeschikbare eigen vermogen. Voor de toepassing van deze bepaling wordt het niet afgeschreven gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarden als onbeschikbaar beschouwd.
Het nettoactief van de vennootschap wordt bepaald op grond van de laatste goedgekeurde jaarrekening of van een recentere staat van activa en passiva. In de vennootschappen waarin een commissaris is benoemd, beoordeelt hij deze staat. Het beoordelingsverslag van de commissaris wordt bij zijn jaarlijks controleverslag gevoegd.
Onder nettoactief moet worden verstaan het totaalbedrag van de activa, verminderd met de voorzieningen, de schulden en, behoudens in uitzonderlijke gevallen te vermelden en te motiveren in de toelichting bij de jaarrekening, de nog niet afgeschreven bedragen van de oprichtings- en uitbreidingskosten en de kosten voor onderzoek en ontwikkeling."

47 Artikel 5:143 WVV: "Het besluit van de algemene vergadering tot uitkering heeft slechts uitwerking nadat het bestuursorgaan heeft vastgesteld dat de vennootschap, volgens de redelijkerwijs te verwachten ontwikkelingen, na de uitkering in staat zal blijven haar schulden te voldoen naarmate deze opeisbaar worden over een periode van ten minste twaalf maanden te rekenen van de datum van de uitkering.
Het besluit van het bestuursorgaan wordt verantwoord in een verslag dat niet wordt neergelegd. In de vennootschappen waarin een commissaris is benoemd, beoordeelt hij de historische en prospectieve boekhoudkundige en financiële gegevens van dit verslag. De commissaris vermeldt in zijn jaarlijks controleverslag dat hij deze opdracht heeft uitgevoerd.
Bij het nemen van het besluit als bedoeld in dit artikel vinden de artikelen 5:76, 5:77 en 5:78 geen toepassing."

48 Artikel 6:115 WVV: "Geen uitkering mag gebeuren indien het nettoactief van de vennootschap negatief is of ten gevolge daarvan negatief zou worden. Indien de vennootschap beschikt over eigen vermogen dat krachtens de wet of de statuten onbeschikbaar is, mag geen uitkering gebeuren indien het nettoactief is gedaald of door een uitkering zou dalen tot beneden het bedrag van dit onbeschikbare eigen vermogen. Voor de toepassing van deze bepaling wordt het niet afgeschreven gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarden als onbeschikbaar beschouwd.
Het nettoactief van de vennootschap wordt bepaald op grond van de laatste goedgekeurde jaarrekening of van een recentere staat van activa en passiva. In de vennootschappen waarin een commissaris is benoemd, beoordeelt hij deze staat. Het beoordelingsverslag van de commissaris wordt bij zijn jaarlijks controleverslag gevoegd.
Onder nettoactief moet worden verstaan het totaalbedrag van de activa, verminderd met de voorzieningen, de schulden en behoudens in uitzonderingsgevallen, te vermelden en te motiveren in de toelichting bij de jaarrekening, de nog niet afgeschreven bedragen van de oprichtings- en uitbreidingskosten en de kosten voor onderzoek en ontwikkeling."

49 Artikel 6:116 WVV: "Het besluit van de algemene vergadering tot uitkering heeft slechts uitwerking nadat het bestuursorgaan heeft vastgesteld dat de vennootschap, volgens de redelijkerwijs te verwachten ontwikkelingen, na de uitkering in staat zal blijven haar schulden te voldoen naarmate deze opeisbaar worden over een periode van ten minste twaalf maanden te rekenen van de datum van de uitkering.
Het besluit van het bestuursorgaan wordt verantwoord in een verslag dat niet wordt neergelegd. In de vennootschappen waarin een commissaris is benoemd, beoordeelt hij de historische en prospectieve boekhoudkundige en financiële gegevens van dit verslag. De commissaris vermeldt in zijn jaarlijks controleverslag dat hij deze opdracht heeft uitgevoerd."

50 Artikel 5:144 WVV (BV's) en artikel 6:117 WVV (CV's).

51 Dit punt heeft enkel betrekking op vennootschappen. VZW's moeten immers geen geconsolideerde jaarrekening opstellen.

52 Artikel 3:23 WVV.

53 Ook J. KIRKPATRICK en D. GARABEDIAN zijn van mening dat in geval van schending van de boekhoudwetgeving een correctie van de jaarrekening verplicht is: "Dans la mesure où il n'est pas conforme à la réglementation comptable, un bilan approuvé est illégal: il viole non seulement cette réglementation, mais aussi la loi sur les sociétés. Les administrateurs et commissaire seront d'ailleurs passibles, dans certains cas, de sanctions pénales. Ce bilan risque de causer un prejudice à des tiers en les induisant en erreur sur la consistence du patrimoine social ou en faussant l'application des règles légales qui font reference au bilan; la responsabilité des administrateurs et commissaire pourrait être engagée. Ces deux considérations justifient et même commandent, à notre avis, que le bilan irrégulier soit mis, aussitôt que possible, en

conformité avec la réglementation comptable.”.

54 K. GEENS, M. WYCKAERT & C. CLOTTENS, De vennootschap – A. Algemeen deel, Kluwer, 2011, 548.

55 Een andere methode waarbij de vennootschap, VZW of IVZW de correctie gaat verwerken in het boekjaar waarin de fout is ontdekt (nl. in de toekomstig goed te keuren en neer te leggen jaarrekening), bestaat in de aanpassing van de vergelijkende cijfers en een aanpassing van de openingsbalans (mutatie eigen vermogen) van het huidig boekjaar.

56 Zie ook in deze zin: J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, noot onder Cass. 12 mei 1989, RCJB 1992, 334, voetnoot 46 : « C’est essentiellement pendant la période qui sépare l’approbation du bilan de celle du bilan suivant qu’une rectification présente une utilité. Par la suite, il suffira généralement de faire les rectifications nécessaires dans le nouveau bilan. »

57 Het College van de Commissie voor boekhoudkundige normen heeft bovendien een individuele beslissing inzake boekhoudrecht uitgesproken die voornamelijk gebaseerd is op oud CBN-advies 2014/4 – Correctie van de jaarrekening en die bevestigt dat de door de aanvrager voorgestelde correctie in overeenstemming is met het CBN-advies (zie IBB 2019-01 – Einde onroerende leasing - correctie van de jaarrekening, beslissing van 25 oktober 2019).

58 Bepaalde vennootschappen, VZW’s en IVZW’s dienen een jaarverslag op te stellen dat wordt gepubliceerd samen met de jaarrekening waarop het betrekking heeft. Aangezien de jaarrekening van deze vennootschappen, VZW’s en IVZW’s gecorrigeerd is, zullen zij een nieuw jaarverslag opstellen zodat dit zou overeenstemmen met de gecorrigeerde jaarrekening. Bovendien moeten of kunnen bepaalde vennootschappen, VZW’s en IVZW’s hun jaarrekening door een commissaris laten controleren. Net zoals bij het jaarverslag maakt de gecorrigeerde jaarrekening het voorwerp uit van een nieuw verslag van de commissaris dat wordt opgesteld vóór goedkeuring van de jaarrekening door de algemene vergadering.

59 Voor vennootschappen (artikel 3:10 WVV) en VZW’s en IVZW’s die op balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar meer dan één van de in artikel 3:47, § 2 WVV bepaalde criteria overschrijden (artikel 3:47, § 7, WVV).

60 Artikel 3:19, § 2 (vennootschappen) en artikel 3:49, § 2 (VZW’s & IVZW’s) WVV bepalen dat: “Tenzij de correctie resulteert uit de rechtzetting door het bestuursorgaan van loutere materiële fouten, moet zij ter goedkeuring worden voorgelegd aan [de vennoten verenigd in vergadering (enkel bij vennootschappen)] of de algemene vergadering wanneer dat wettelijk is vereist”.

61 Voor vennootschappen (artikel 3:10 WVV) en VZW’s en IVZW’s die op balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar meer dan één van de in artikel 3:47, § 2 WVV bepaalde criteria overschrijden (artikel 3:47, § 7 WVV).

62 Zie artikel 3:74, § 2 WVV.

63 Een andere methode waarbij de stichting de correctie gaat verwerken in het boekjaar waarin de fout is ontdekt (nl. in de toekomstig goed te keuren en neer te leggen jaarrekening), bestaat in de aanpassing van de vergelijkende cijfers en een aanpassing van de openingsbalans (mutatie eigen vermogen) van het huidig boekjaar.

64 Zie ook in deze zin: J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, “La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal”, noot onder Cass. 12 mei 1989, RCJB, 1992, 334, nr. 46: “ C’est essentiellement pendant la période qui sépare l’approbation du bilan de celle du bilan suivant qu’une rectification présente une utilité. Par la suite, il suffira généralement de faire les rectifications nécessaires dans le nouveau bilan.”

65 Het College van de Commissie voor boekhoudkundige normen heeft bovendien een individuele beslissing inzake boekhoudrecht uitgesproken die voornamelijk gebaseerd is op oud CBN-advies 2014/4 – Correctie van de jaarrekening en die bevestigt dat de door de aanvrager voorgestelde correctie in overeenstemming is met het CBN-advies (zie IBB 2019-01 – Einde onroerende leasing - correctie van de jaarrekening, beslissing van 25 oktober 2019).

66 Bepaalde stichtingen moeten een jaarverslag opmaken dat gelijktijdig met de jaarrekening openbaar wordt gemaakt. Deze stichtingen zullen een nieuw jaarverslag moeten opmaken opdat het zou overeenstemmen met de gecorrigeerde jaarrekening. Tevens moeten of mogen bepaalde stichtingen hun jaarrekening laten controleren door een commissaris. Op dezelfde manier als voor het jaarverslag, maakt de gecorrigeerde jaarrekening het voorwerp uit van een nieuw verslag van de commissaris dat werd opgesteld vóór de goedkeuring van de jaarrekening door het bestuursorgaan.