COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2014/4 - Correctie van de jaarrekening

Advies van 23 april 2014[1]

INLEIDING

1. Aan de Commissie voor Boekhoudkundige Normen werd gevraagd in welke gevallen ondernemingen een door de algemene vergadering goedgekeurde jaarrekening kunnen corrigeren, en hoe zij deze correcties op boekhoudkundig vlak dienen te verwerken. De Commissie wenst vooraf te benadrukken dat zij zich in dit advies niet zal uitspreken over de boekhoudkundige gevolgen van fraude.

2. De correctie of wijziging 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.

DEEL 1: Vennootschapsrechtelijke bepalingen

I. Opmaak, goedkeuring en neerlegging van de jaarrekening

3. Luidens artikel 92, § 1, lid 1 W.Venn. zijn de zaakvoerders of bestuurders van een vennootschap verplicht om elk jaar een inventaris op te maken volgens de waarderingsmaatstaven bepaald door de Koning, alsmede een jaarrekening op te maken 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.[2]

4. Binnen de zes maanden na de afsluitdatum van het boekjaar moet de jaarrekening ter goedkeuring worden voorgelegd aan de algemene vergadering.[3] Indien de jaarrekening niet binnen deze termijn aan de algemene vergadering is voorgelegd, wordt de door derden geleden schade, behoudens tegenbewijs, geacht voort te vloeien uit dit verzuim.[4]

5. Inzake de neerlegging van de jaarrekening bepaalt artikel 98 W.Venn. het volgende:
"De jaarrekening moet door toedoen van de bestuurders of zaakvoerders worden neergelegd bij de Nationale Bank van België.
Deze neerlegging geschiedt 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 in het randnummer 4 reeds werd aangehaald, moeten de bestuurders of zaakvoerders de jaarrekening binnen zes maanden na de afsluiting van het boekjaar ter goedkeuring aan de algemene vergadering voorleggen. Het bestuur heeft echter het recht, tijdens de zitting, de beslissing omtrent de goedkeuring van de jaarrekening drie weken (of vijf weken ingeval van genoteerde nv's) uit te stellen.[5] Het kan dus voorvallen dat de eigenlijke goedkeuring slechts wordt verleend meer dan zes maanden na afsluiting van het boekjaar, ofschoon de jaarrekening wel binnen die termijn aan de algemene vergadering werd voorgelegd. In voorkomend geval beperkt de tweede termijn van artikel 98, tweede lid W.Venn. (nl. 7 maanden) de eerste (nl. 30 dagen na de goedkeuring van de jaarrekening) en moet het bestuur erover waken de jaarrekening vooralsnog binnen zeven maanden na afsluiting van het boekjaar neer te leggen[6] (diezelfde regeling geldt trouwens ook voor bepaalde vennootschappen in vereffening, zie artikel 193 W.Venn.).

De balanscentrale weigert evenwel op basis van de gezamenlijke lezing van artikel 92, §1, tweede lid W.Venn. en artikel 98, tweede lid W.Venn. de neerlegging van niet door de algemene vergadering goedgekeurde jaarrekeningen[7], tenzij op grond van de vigerende wetgeving een dergelijke goedkeuring niet vereist is (zoals het geval is voor de jaarrekening van vennootschappen in vereffening en de geconsolideerde jaarrekening).[8]

II. Aanpassing van de bedragen van het voorafgaande boekjaar

6. Artikel 83, lid 1 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen (hierna: KB W.Venn.) 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.

7. 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.[9] 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.[10] Het ontbreken van vergelijkbaarheid en de aanpassing van de bedragen moet in de toelichting worden vermeld en naar behoren verklaard, behalve wanneer de aanpassingen onbelangrijk zijn.[11] Worden de bedragen van het voorafgaande boekjaar niet aangepast, dan moet de toelichting de nodige gegevens bevatten om een vergelijking mogelijk te maken.[12] 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.

DEEL 2: Correctie van een goedgekeurde jaarrekening

I. Bindende kracht van de goedgekeurde jaarrekening

8. De jaarrekening bindt de bestuurders of zaakvoerders die haar hebben opgesteld en voorgelegd, evenals de vennoten of aandeelhouders die haar hebben gestemd, en uiteraard ook de vennootschap zelf. Eens de jaarrekening is goedgekeurd, kunnen zij er in beginsel niet meer op terugkomen.[13] Dit definitieve karakter van de jaarrekening wordt door de rechtsleer zowel op verbintenisrechtelijke als op vennootschapsrechtelijke gronden gesteund.

9. Verbintenisrechtelijk creëert de goedgekeurde jaarrekening immers individuele en afdwingbare rechten in hoofde van bestuurders, aandeelhouders en derden. Het definitieve karakter van deze rechten verzet zich ertegen dat nog op de goedgekeurde jaarrekening wordt teruggekomen.[14]

Dit zal o.m. het geval zijn wanneer de jaarrekening een besluit tot uitkering van tantièmes of van dividenden inhoudt, of nog wanneer de vennootschap zich ertoe verbonden heeft een deel van de winst aan een derde uit te keren en deze verbintenis in de jaarrekening werd vastgelegd.[15] In dezelfde optiek kan een nieuwe algemene vergadering evenmin nieuwe rechten verlenen, zoals het recht op aanvullende vergoedingen of tantièmes.[16]

10. De meerderheid van de moderne rechtsleer gaat evenwel verder en stelt dat het definitief karakter van de goedgekeurde jaarrekening zelfs geldt wanneer ze in concreto geen subjectieve rechten doet ontstaan. Haar bindende kracht wordt dan in het algemeen afgeleid uit het globale opzet van de wettelijke bepalingen inzake de opstelling en de openbaarmaking van de jaarrekening (art. 92-106 W.Venn.). Deze bepalingen houden met name de verplichting in om per boekjaar één jaarrekening op te stellen, goed te keuren en bekend te maken. Door deze goedkeuring hebben de vennootschapsorganen hun bevoegdheden op dit vlak uitgeput en krijgt de jaarrekening een definitief karakter. [17]

II. Uitzonderingen op het definitief en bindend karakter van de jaarrekening: correctie van vergissingen

11. Het bindende karakter van de jaarrekening is evenwel niet absoluut[18]: er is dus mogelijkheid tot correctie van een goedgekeurde jaarrekening.[19]

12. Meer bepaald kunnen vergissingen in goedgekeurde jaarrekeningen achteraf nog rechtgezet worden. Nagenoeg elke vergissing die bij de registratie van het ondernemingsgebeuren werd begaan, zal immers indruisen tegen het beginsel van het getrouw beeld van de jaarrekening en moet bijgevolg kunnen worden rechtgezet.[20] De jaarrekening hoort namelijk de realiteit getrouw en volledig weer te geven.[21]

- Met vergissingen worden in de eerste plaats materiële vergissingen[22] bedoeld (verkeerd bedrag door schrijffout, een voorraad die wegens verstrooidheid werd gewaardeerd met verkoopprijzen in plaats van aankoopprijzen, bij vergissing een bepaalde opbrengst op een verkeerde rekening geboekt, rekenfouten of andere grove feitelijke vergissingen die onafhankelijk van enige juridische beoordeling worden begaan).
- Daarnaast kan het ook gaan om vergissingen in rechte of in feite[23], of zelfs een vergissing (niet uit verstrooidheid) in de waardering van een of andere post van de jaarrekening.[24] In tegenstelling tot materiële vergissingen, bevatten deze vergissingen een beoordelingselement.

Houdt de oorspronkelijke boeking een inbreuk in op het boekhoudrecht[25], dan mag het bestaan van een vergissing evenwel worden vermoed.[26]

13. De correctie mag echter niet voor gevolg hebben dat te goeder trouw verworven rechten ter discussie worden gesteld. Wat bijvoorbeeld de reeds uitbetaalde dividenden betreft, bepaalt artikel 619 W.Venn. in die zin dat elke uitkering in strijd met artikel 617 en 618 door de aandeelhouder die haar heeft ontvangen, moet worden terugbetaald op voorwaarde dat de vennootschap bewijst dat de aandeelhouder wist dat de uitkering te zijnen gunste in strijd met de voorschriften was of daarvan, gezien de omstandigheden, niet onkundig kon zijn. Aandeelhouders te goeder trouw kunnen dus niet meer tot terugstorting worden gedwongen.[27]

III. Beleidsbeslissingen: niet corrigeerbaar

14. Eigenlijke beslissingen, uitgedrukt in de jaarrekening, kunnen niet meer gecorrigeerd worden.[28] Er bestaan met name boekhoudrechtelijke bepalingen, zoals bijvoorbeeld de waarderingsregels[29], waarbij de onderneming bij de toepassing ervan over een zekere beleidsvrijheid beschikt.[30] In deze gevallen betreffen het beslissingen die de onderneming wettelijk gezien heeft kunnen nemen, omdat de toepasselijke boekhoudrechtelijke regels een beoordelingsmarge toelaten. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie zijn beslissingen die tot uitdrukking komen in de jaarrekening altijd definitief en onherroepelijk, ook al blijken zij achteraf onoordeelkundig en lichtzinnig te zijn geweest.[31] Door het nemen van een beslissing heeft de vennootschap immers voor zichzelf een juridische realiteit gecreëerd, waarop niet meer kan worden teruggekomen.[32] Bovendien kunnen aandeelhouders en derden rechten putten uit beslissingen die door de vennootschap werden genomen binnen de appreciatiemarge waarover zij beschikt.[33] In die zin kan men dus wel stellen dat de goedgekeurde jaarrekening onherroepelijk is.

DEEL 3: Procedure en boekhoudkundige verwerking bij correctie van de jaarrekening

I. Principe: correctie door de algemene vergadering

15. Als de bestuurders van de vennootschap een schending van het boekhoudrecht vaststellen, die bij vergissing plaatsvond, moeten zij in beginsel, zonder de datum van de volgende gewone algemene vergadering af te wachten, een bijzondere algemene vergadering bijeenroepen teneinde de nodige wijzigingen aan te brengen zodat de jaarrekening conform de wet is. De Commissie is van mening 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 de aansprakelijkheid van de bestuurders kan meebrengen.[34] Een retroactieve wijziging van de oorspronkelijke jaarrekening, waarbij de oorspronkelijke jaarrekening wordt herwerkt zodat deze conform de wet is, is in dit geval formeel slechts mogelijk mits het bestuursorgaan een nieuw, aangepast ontwerp van jaarrekening aan de algemene vergadering voorlegt, die het goedkeurt.[35]

16. De correctie bij wijze van verwerking via het resultaat[36] 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 (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 83, lid 2 KB W.Venn. voortvloeiende verplichting tot aanpassing van de vergelijkende cijfers (zie randnummer 7).

17. De correctie van een goedgekeurde jaarrekening door de algemene vergadering zal dus in principe in vennootschapsrechtelijk 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 over het daaropvolgende boekjaar.[37] De correctie van een oudere jaarrekening dan de laatst neergelegde jaarrekening zal dan enkel plaatsvinden door middel van een aanpassing van de begintoestand van de laatst neergelegde jaarrekening.

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

- eventuele aanpassing 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 herwerkte 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).

19. De vennootschap kan evenwel, 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 herstel 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 zijn na correctie opnieuw vergelijkbaar.

20. De verbeterde jaarrekening(en) moet(en) eveneens worden neergelegd bij de Nationale Bank van België. De Commissie wenst trouwens de aansprakelijkheid van het bestuursorgaan in deze context te benadrukken (zie supra, randnummer 5).

II. Uitzondering: correctie door het bestuursorgaan van de vennootschap

21. Hoewel in principe de algemene vergadering de gecorrigeerde jaarrekening goedkeurt, neemt het bestuursorgaan in bepaalde gevallen om praktische redenen zelf de verantwoordelijkheid om over te gaan tot de correctie van vergissingen, zonder een algemene vergadering bijeen te roepen. Dit gebeurt indien het de correctie betreft van een materiële vergissing die duidelijk blijkt uit de goedgekeurde jaarrekening zelf of uit andere handelingen die uitgaan van de algemene vergadering.[38]

Een materiële vergissing 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 de 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 neer te leggen formulieren een fout of vergissing begaat die door de Balanscentrale wordt geëvalueerd als een wezenlijke fout , 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 (zal door de balanscentrale niet geëvalueerd 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.

22. In dit geval worden veelal alle jaarrekeningen die zijn aangetast door deze materiële vergissing aangepast en opnieuw neergelegd bij de Nationale Bank van België. In de toelichting van de gecorrigeerde jaarrekening(en) dienen telkens de aard en de wijze van herstel van de vergissing te worden vermeld.

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen na dat een ontwerp van advies op 6 maart 2014 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Artikel 92, § 1, lid 1 W.Venn.

3 Artikel 92, § 1, lid 2 W.Venn.

4 Artikel 92, § 1, lid 3 W.Venn.

5 Zie artikel 285 W.Venn. en artikel 555 W.Venn.

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

7 Zie ook Cass. 13 december 1965, Pas. 1965, I, 502, waarin het Hof van Cassatie stelt dat de verplichting voor de bestuurders om de jaarrekening openbaar te maken slechts bestaat in zover deze jaarrekening door de algemene vergadering werd goedgekeurd.

8 Dergelijke weigering is volgens de Minister van Economie volledig conform de vennootschapswetgeving, zie het antwoord van de minister van Economie, Energie, Buitenlandse Handel en Wetenschapsbeleid van 27 april 2007, op de parlementaire vraag nr. 571 van de heer Servais Verherstraeten van 22 maart 2007, QRVA 51, 164.

9 Artikel 83, lid 2 KB W.Venn.

10 Zie artikel 26, § 2 KB W.Venn., dat bepaalt dat de beginbalans van een boekjaar, onverminderd de toepassing van artikel 83, tweede lid KB W.Venn., moet overeenstemmen met de eindbalans van het voorafgaande boekjaar; K. VAN HULLE, N. LYBAERT, JP MAES, Handboek boekhoud- en jaarrekeningrecht, Brugge, Die Keure, 2010, p. 346-347.

11 Artikel 83, lid 2 KB W.Venn.

12 Artikel 83, lid 2in fine KB W.Venn. Artikel 83, lid 2 in fine KB W.Venn.

13 Zie hieromtrent o.m. L. FREDERICQ, Traité de droit commercial belge, V, Gent, Ed. Fecheyr, 1950, p. 713-714, nr. 500-501; J. VAN RYN, Principes de droit commercial, Brussel, Bruylant, 1954, I, p. 469-470, nr. 774; Ch. RESTEAU, Traité des sociétés anonymes, Brussel, Swinnen, 1985, III, nr. 1537; P. VAN OMMESLAGHE, “Le droit et la comptabilité: réflections sur les effets juridiques du compte”, JDF, 1977, p. 33’-335, nr. 13; F. HELLEMANS, De algemene vergadering: een onderzoek naar de grondslagen van haar bestaansreden en de geldigheid van haar besluiten, Jan RONSE Instituut (ed.), Kalmthout, Biblo, 2000 o.c., p. 522, nr. 471; K. GEENS, M. WYCKAERT & C. CLOTTENS, De vennootschap – A. Algemeen deel, Kluwer, 2011, p. 545; S. HUYSMAN, "De bindende kracht van de jaarrekening", in S. VAN CROMBRUGGE en P. Beghin (eds.), Gentse geschriften over fiscaal recht en fiscaliteit, Kalmthout, Biblo, 1989, p. 56, nr. 2; S. VAN CROMBRUGGE, “De bindende kracht van de jaarrekening”, noot onder Cass. 12 mei 1989, T.R.V. 1989, 425.

14 Ch. RESTEAU, Traité des sociétés anonymes, Brussel, Swinnen , 1933, III, 1537; L. FREDERICQ, Traité de droit commercial belge, o.c., V, p. 713-714, nr. 500; S. HUYSMAN, "De bindende kracht van de jaarrekening", in S. VAN CROMBRUGGE en P. Beghin (eds.), Gentse geschriften over fiscaal recht en fiscaliteit, o.c., (53), 4; J. KIRCKPATRICK en D. GARABEDIAN, "La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal", noot onder Cass. 12 mei 1989, R.C.J.B. 1992, (317), 13; F. HELLEMANS, De algemene vergadering, o.c., p. 522-523, nr. 472. Dienaangaande moet ook gewezen worden op de aansprakelijkheid van de bestuurders die in deze context bestaat (zie artikel 92, §1, lid 3 en 98, lid 3 W.Venn.)

15 F. HELLEMANS, De algemene vergadering, o.c., p. 522-523, nr. 472.

16 Circulaire nr. Ci.RH.421/456.043 dd. 14.08.1996, Bull. nr. 764, p. 1909; zie evenwel de regeling omtrent het tussentijds dividend (CBN-advies 2009/1 – Interimdividend versus tussentijds dividend, 14 januari 2009).

17 J. KIRCKPATRICK en D. GARABEDIAN, "La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal", noot onder Cass. 12 mei 1989, R.C.J.B. 1992, p. 327, nr. 14; F. HELLEMANS, De algemene vergadering, o.c., p. 523, nr. 472; S. HUYSMAN, "De bindende kracht van de jaarrekening", in S. VAN CROMBRUGGE en P. BEGHIN (eds.), Gentse geschriften over fiscaal recht en fiscaliteit, o.c., p. 53, nr. 5; R. TAS spreekt over het “eenjarigheidsbeginsel”: zie R. TAS, Winstuitkering, kapitaalvermindering en –verlies in NV en BVBA, Biblo, 2003, p. 242, nr. 328; zie ook C. RESTEAU, Traité des sociétés anonymes, 1933, III, p. 210, nr. 1537.

18 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, p . 329, nr. 16.

19 Het Wetboek van Vennootschappen bevestigt in artikel 102, lid 4 en 5 het principe dat het definitieve karakter van de in de jaarrekening opgenomen vermeldingen niet absoluut is. Dit artikel bepaalt dat, wanneer volgens de rekenkundige en logische controles van de Nationale Bank van België de neergelegde jaarrekening “wezenlijke fouten” blijkt te bevatten, de vennootschap binnen twee maanden te rekenen van de verzending van de lijst met fouten een verbeterde versie van de jaarrekening moet neerleggen. Artikel 102, lid 4 en 5 W.Venn. beoogt echter enkel de praktische gevolgen van de logische en rekenkundige controles, en heeft niet tot doel op algemene manier grenzen te stellen aan de mogelijkheid tot het neerleggen van een verbeterde jaarrekening. De jaarrekening kan immers ook onregelmatigheden bevatten die niet aan het licht komen naar aanleiding van de logische en rekenkundige controles. Zie 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, 333.

20 Artikel 24, eerste lid KB W.Venn. bevat het fundamentele beginsel dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap. Zie ook: K. GEENS, M. WYCKAERT & C. CLOTTENS, De vennootschap – A. Algemeen deel, Kluwer, 2011, p. 545; en in dezelfde zin als voornoemde auteurs: M. GHYSELEN, Fiscale gevolgen van nietige rechtshandelingen, Biblo, 1996, p. 285, nr. 421.Bepaalde auteurs beschouwen een schending van het jaarrekeningenrecht als een autonome grond tot wijziging: zie 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, 331. Let wel: niet elke vergissing houdt een schending van het boekhoudrecht in.

21 S. VAN CROMBRUGGE, "De bindende kracht van de jaarrekening", noot onder Cass. 12 mei 1989, T.R.V. 1989, 425; HUYSMAN, Fiscale winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België, Kalmthout, Biblo, 1994, 273.

22 Het begrip "materiële vergissing" houdt in dit advies geen verband met het boekhoudkundig materialiteitsbeginsel.

23 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, 331; F. HELLEMANS, De algemene vergadering, o.c., p. 523, nr. 472; R. TAS, Winstuitkering, kapitaalvermindering en –verlies in NV en BVBA, Biblo, 2003, p. 224, nr. 330.

24 S. VAN CROMBRUGGE, "De bindende kracht van de jaarrekening", noot onder Cass. 12 mei 1989, T.R.V. 1989, 424-425; 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, 331.

25 Een schending van de boekhoudwetgeving is bijvoorbeeld voorhanden wanneer degressief wordt afgeschreven, terwijl enkel een lineaire afschrijving is toegelaten.

26 Zie S. VAN CROMBRUGGE, Ruling aanvaardt correctie jaarrekening bij schending boekhoudrecht, Fiscoloog 29 mei 2013, afl. 1342, p. 10. Zie evenwel het standpunt van 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, 341-342 : naast materiële vergissingen, zouden enkel boekhoudkundige onjuistheden kunnen worden rechtgezet, waarbij het bewijs moet geleverd worden dat de vermelding in de jaarrekening die men wenst te corrigeren in conflict komt met de dwingende regels van het boekhoudrecht. Alle overige boekingen, die niet in strijd zijn met de boekhoudrechtelijke voorschriften, zijn volgens deze opvatting onherroepelijk en definitief.

27 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.

28 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, 331.

29 De rechtspraak is het er ondertussen over eens dat de vermeldingen in de jaarrekening die een beslissing weergeven met betrekking tot de vraag naar het al dan niet in de boekhouding opnemen van bepaalde afschrijvingen, of met betrekking tot de keuze van het afschrijvingspercentage, een juridische realiteit tot uitdrukking brengen en aldus onherroepelijk zijn, zie Cass. 8 juni 1965, Pas. 1965, I, 1081.

30 Cass. 10 juni 2010; S. HUYSMAN, Fiscale winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België, Kalmthout, Biblo, 1994, 279; Antwerpen, 18 mei 1993, Fisc. Koer., 1993, 674; 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, 331.

31 Zie Cass. 2 feb. 1977, JDF, 1977, 129.

32 Zie ook: S. HUYSMAN, Verbetering fiscale aangifte en goedgekeurde jaarrekening, Fiscoloog 20 juni 2012, afl. 1301, p. 2.

33 Zie S. VAN CROMBRUGGE, "De bindende kracht van de jaarrekening", noot onder Cass. 12 mei 1989, T.R.V. 1989, 424-425.

34 Ook J. KIRKPATRICK en D. GARABEDIAN zijn van mening dat ingeval van schending van de boekhoudwetgeving een correctie van de jaarrekening toegelaten en zelfs 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.".

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

36 Een andere methode waarbij de vennootschap 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.

37 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, p. 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. »

38 Zie 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, p. 329, voetnoot 30.