

**ADVIES<sup>1</sup> 2023/07 VAN DE RAAD VAN HET INSTITUUT VAN DE  
BEDRIJFSREVISOREN**

Correspondent  
[sg@ibr-ire.be](mailto:sg@ibr-ire.be)

Onze referte  
IVB/CL/jv

Datum  
27/10/2023

Geachte Confrater,

**Betreft: Correctie van de jaarrekening – Verband tussen artikelen 3:19 WVV  
en 3:11 KB/WVV**

**1. Context**

Het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna “WVV”) heeft formeel de mogelijkheid, en de verplichting, ingevoerd, zowel voor vennootschappen als voor verenigingen en stichtingen, om de jaarrekening te corrigeren, zelfs goedgekeurd door de algemene vergadering en ingediend overeenkomstig de artikelen 3:1 en 3:10 WVV. Deze bepalingen zijn opgenomen in artikel 3:19 WVV (art. 3:49 voor verenigingen en art. 3:53 WVV, met uitzondering van §2, voor stichtingen).

De Commissie voor boekhoudkundige normen (“CBN”) heeft bovendien op 3 juni 2020 een advies met betrekking tot de correctie van de jaarrekening aangenomen, waarin wordt aangegeven in welke gevallen en op welke manier ondernemingen kunnen of moeten overgaan tot de correctie van de jaarrekening die door de algemene vergadering werden goedgekeurd<sup>2</sup>.

De CBN heeft zich evenwel niet uitgesproken over het mogelijk verband tussen artikel 3:19 WVV en artikel 3:11 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna genoemd: “KB/WVV”). Daarom werd de Raad gevraagd hierover standpunt in te nemen. Onderhavig

---

<sup>1</sup> Via adviezen ontwikkelt het Instituut de rechtsleer inzake de audittechnieken en de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk, reglementair en normatief kader dat de uitoefening van hun beroep regelt (art. 31, §7 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren); enkel de normen en aanbevelingen zijn bindend.

<sup>2</sup> CBN-advies 2020/12 – Correctie van de jaarrekening, 3 juni 2020, cf. [Correctie van de jaarrekening | CNC CBN \(cnc-cnc.be\)](#).

advies heeft tot doel het mogelijke verband tussen voormelde bepalingen te verduidelijken.

## **2. Toepassing van artikel 3:11 KB/WVV**

Artikel 3:11 KB/WVV stipuleert: *“Er moet rekening worden gehouden 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, VZW, IVZW of stichting wordt opgesteld. (...) Wanneer de opbrengsten of de kosten in belangrijke mate worden beïnvloed door opbrengsten of kosten die aan een ander boekjaar moeten worden toegerekend, wordt daarvan melding gemaakt in de toelichting.”*

Het laatste deel van dit artikel werd soms door bestuursorganen en commissarissen gebruikt om een jaarrekening die een fout van materieel belang<sup>3</sup> bevatte die zijn oorsprong vond vóór het lopende boekjaar, niet te corrigeren. Sommige beroepsbeoefenaren waren van mening dat deze pragmatische aanpak het mogelijk maakte de jaarrekening niet te corrigeren met verwijzing naar artikel 3:11 KB/WVV.

De Raad van het IBR stelt vast dat het mogelijke verband tussen artikel 3:19 WVV en het artikel 3:11 KB/WVV niet door de CBN in haar advies van 2020 is vermeld.

Sommige bepalingen van de ISA's verwijzen naar de verplichting om in de jaarrekening van de lopende periode passende informatie te verstrekken overeenkomstig het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel. In België zal dus moeten worden nagegaan of een bepaling van het WVV niet prevaleert boven een bepaling van het KB/WVV.

De Raad is van mening dat het beginsel van de hiërarchie van wetteksten ter zake geen twijfel laat bestaan: de wet gaat boven het koninklijk besluit. Dit principe geldt ook wanneer wordt verwezen naar het verband tussen artikel 3:19 WVV en artikel 3:11 KB/WVV. Met andere woorden, als de jaarrekening een fout van materieel belang bevat, moet vooreerst artikel 3:19 WVV worden toegepast. Het

---

<sup>3</sup> Een fout van materieel belang wordt gedefinieerd als een boeking, met inbegrip van een boeking in een klasse 0-rekening, die leidt tot een zodanige inbreuk op het boekhoudrecht dat de jaarrekening geen getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële toestand en het resultaat van de vennootschap.

is derhalve niet mogelijk om te verwijzen naar artikel 3:11 KB/WVV om de toepassing van artikel 3:19 WVV te vermijden.

Bijgevolg is het niet langer mogelijk om de vroegere praktijk in stand te houden die erin bestond om het tot uitdrukking brengen van een aangepast oordeel te vermijden door in de resultatenrekening van het jaar N een fout van materieel belang op te nemen die bestond of werd ontdekt in de jaarrekening van het jaar N-1 middels een vermelding van het bestaan van opbrengsten of kosten; die aan een vorig boekjaar kunnen moeten worden toegerekend, in de toelichting bij de jaarrekening van het jaar N op basis van artikel 3:11 KB/WVV.

De Raad is van mening dat artikel 3:11 KB/WVV nog van toepassing is wanneer de resultatenrekening van het boekjaar onder controle op significante wijze wordt beïnvloed door een element dat betrekking heeft op voorafgaande boekjaren.

Voor zover als nodig wordt eraan herinnerd dat het verschil tussen een door het bestuursorgaan in een vorig boekjaar gemaakte schatting en de feitelijke situatie niet noodzakelijkerwijs hoeft te worden beschouwd als een fout die aanleiding geeft tot een correctie overeenkomstig artikel 3:19 WVV. Wel is in dat geval artikel 3:11 KB/WVV van toepassing, aangezien opbrengsten of kosten die toe te rekenen zijn aan een ander boekjaar een significante invloed hebben op de resultatenrekening van het gecontroleerde boekjaar.

De Raad van het IBR wenst eraan te herinneren dat de verantwoordelijkheid voor het al dan niet maken corrigeren van de jaarrekening bij het bestuursorgaan ligt, conform artikel 3:19 WVV.

Bovendien is artikel 3:19 WVV alleen van toepassing op de jaarrekening. Voor de geconsolideerde jaarrekening wordt verwezen naar IAS 8 - *Grondslagen voor financiële verslaggeving, schattingswijzigingen en fouten*, wanneer deze jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de IFRS-standaarden die door de *International Accounting Standards Board* zijn uitgevaardigd en door de Europese Unie zijn goedgekeurd.

Tot slot vestigt de Raad de aandacht op de ICCI-publicatie "[Commissarisverslag \(Update 4 september 2023\)](#)", die is geactualiseerd om onder meer de impact van een correctie van de jaarrekening op het commissarisverslag in aanmerking te nemen.

Met confraternele groeten,

Patrick VAN IMPE  
Voorzitter