

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Rectification des comptes annuels

Projet d'avis du 26 février 2014

Table des matières

INTRODUCTION

PREMIERE PARTIE : Dispositions de droit des sociétés

- I. Établissement, approbation et dépôt des comptes annuels**
- II. Redressement des chiffres de l'exercice précédent**

DEUXIEME PARTIE : Rectification de comptes annuels approuvés

- I. Force obligatoire des comptes annuels**
- II. Exception au caractère définitif et obligatoire des comptes annuels : rectifications d'erreurs**
- III. Décisions de gestion : non rectifiables**

TROISIEME PARTIE : Procédure et traitement comptable lors de la rectification des comptes annuels

- I. Principe : rectification par l'assemblée générale**
- II. Rectification par l'organe d'administration**

INTRODUCTION

1. La Commission des Normes Comptables a été saisie de la question de savoir dans quels cas les entreprises peuvent rectifier des comptes annuels approuvés par l'assemblée générale et quel est le traitement comptable à réserver à ces rectifications. La Commission tient à souligner d'avance qu'elle ne se prononcera pas dans le présent avis sur les implications comptables résultant de la fraude.

2. Pour la rectification ou la modification de comptes annuels approuvés deux méthodes peuvent être distinguées. D'une part, l'établissement des comptes annuels peut constituer l'occasion de modifier, dans ces nouveaux comptes annuels, certains postes relatifs à l'exercice précédent. D'autre part, dans certains cas, la modification peut ou doit porter sur les comptes annuels précédemment approuvés eux-mêmes, qui se trouvent ainsi modifiés rétroactivement.

I. Établissement, approbation et dépôt des comptes annuels

3. L'article 92, § 1, C.Soc. prévoit que chaque année, les gérants ou les administrateurs d'une société dressent un inventaire suivant les critères d'évaluation fixés par le Roi et établissent les comptes annuels dont la forme et le contenu sont déterminés par le Roi. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultats ainsi que l'annexe et forment un tout.¹

4. Dans les six mois de la clôture de l'exercice, les comptes annuels doivent être soumis à l'approbation de l'assemblée générale.² Si les comptes annuels n'ont pas été soumis à l'assemblée générale dans ce délai, le dommage subi par les tiers est, sauf preuve contraire, présumé résulter de cette omission.³

5. En ce qui concerne le dépôt des comptes annuels, l'article 98 C.Soc. prévoit ce qui suit : « Les comptes annuels sont déposés par les administrateurs ou gérants à la Banque nationale de Belgique. Ce dépôt a lieu dans les trente jours de leur approbation et au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice. Si les comptes annuels n'ont pas été déposés conformément à l'alinéa 2, le dommage subi par les tiers est, sauf preuve contraire, présumé résulter de cette omission. »

Comme déjà dit dans le point 4, les administrateurs ou gérants doivent soumettre les comptes annuels à l'approbation de l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice. Le conseil d'administration a toutefois le droit, lors de l'assemblée, de reporter la décision concernant l'approbation des comptes annuels de trois semaines (ou de cinq semaines dans le cas de SA cotées).⁴ Il peut dès lors arriver que l'approbation ne soit effectivement accordée que plus de six mois après la clôture de l'exercice, bien que les comptes annuels aient été soumis à l'assemblée générale dans ce délai. Le deuxième délai prévu par l'article 98, alinéa 2, C.Soc. (à savoir sept mois) limite, le cas échéant, le premier délai (à savoir les 30 jours après l'approbation des comptes annuels) de sorte que l'organe de gestion doit finalement veiller au dépôt des comptes annuels dans les sept mois suivant la clôture de l'exercice⁵ (la même procédure s'applique au demeurant à certaines sociétés en liquidation, voir l'article 193, C.Soc.).

Se fondant sur la lecture conjointe de l'article 92, § 1, alinéa 2 C.Soc. et l'article 98, alinéa 2, C.Soc., la Centrale des bilans rejette toutefois le dépôt des comptes annuels non approuvés par l'assemblée générale,⁶ sauf si, sur la base de la législation en vigueur, cette approbation ne soit pas requise

¹ Article 92, § 1, alinéa 1^{er}, C.Soc.

² Article 92, § 1, alinéa 2, C.Soc.

³ Article 92, § 1, alinéa 3, C.Soc.

⁴ Voir les articles 285 et 555 C.Soc.

⁵ Voir K. GEENS, M. WYCKAERT & C. CLOTTENS, *De vennootschap – A. Algemeen deel*, Kluwer, 2011, 540-541.

⁶ Voir également Cass. 13 décembre 1965, Pas. 1965, I, 502 dans lequel la Cour de cassation affirme que l'obligation incombant aux administrateurs de publier les comptes annuels n'existe que si ces comptes ont été approuvés par l'assemblée générale.

(comme c'est le cas pour les comptes annuels des sociétés en liquidation et les comptes annuels consolidés).⁷

II. Redressement des chiffres de l'exercice précédent

6. L'article 83, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés (ci-après: AR C.Soc.) prévoit que le bilan et le compte de résultats indiquent pour chacune des rubriques et sous-rubriques les montants correspondants de l'exercice précédent.

7. Si les chiffres relatifs à l'exercice ne sont pas comparables à ceux de l'exercice précédent, les chiffres de l'exercice précédent peuvent être redressés en vue de les rendre comparables.⁸ Ce redressement des chiffres de l'exercice précédent ne nécessite pas d'écritures additionnelles et constitue une exception au principe selon lequel le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.⁹ L'absence de comparabilité et le redressement des chiffres doivent être signalés et dûment commentés dans l'annexe, si ces redressements opérés ne sont pas sans signification.¹⁰ Si les chiffres de l'exercice précédent ne sont pas redressés, l'annexe doit comporter les indications nécessaires pour permettre la comparaison.¹¹ Néanmoins, de l'avis de la Commission, *il s'indique tout particulièrement*, en vue d'assurer au lecteur une information plus pertinente, de redresser les chiffres correspondants de l'exercice précédent, eu égard au principe selon lequel les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société.

DEUXIEME PARTIE : Rectification de comptes annuels approuvés

I. Force obligatoire des comptes annuels approuvés

8. Les comptes annuels engagent les administrateurs ou les gérants qui les ont établis et présentés, ainsi que les associés ou les actionnaires qui les ont approuvés, et naturellement la société elle-même. Une fois que les comptes annuels sont approuvés, ils ne peuvent, en principe, plus être modifiés par après.¹² Ce caractère définitif des comptes annuels est soutenu par la doctrine tant sur la base du droit des obligations que sur la base du droit des sociétés.

⁷ De l'avis du Ministre de l'Économie, un tel refus est totalement conforme au droit des sociétés, voir la réponse du ministre de l'Économie, de l'Énergie, du Commerce extérieur et de la Politique scientifique du 27 avril 2007, à la question parlementaire n° 571 de M. Servais Verherstraeten du 22 mars 2007, QRVA 51, 164.

⁸ Article 83, alinéa 2 AR C.Soc.

⁹ Voir article 26, § 2 AR C.Soc. qui prévoit que le bilan d'ouverture d'un exercice doit, sans préjudice à l'application de l'article 83, alinéa 2 de l'AR C.Soc., correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent; K. VAN HULLE, N. LYBAERT, JP MAES, *Handboek boekhoud- en jaarrekeningrecht*, Brugge, Die Keure, 2010, 346-347.

¹⁰ Article 83, alinéa 2 AR C.Soc.

¹¹ Article 83, alinéa 2 *in fine* AR C.Soc.

¹² Voir à ce sujet e.a. L. FREDERICQ, *Traité de droit commercial belge*, V, Gent, Ed. Fechey, 1950, 713-714, n° 500-501; J. VAN RYN, *Principes de droit commercial*, Brussel, Bruylant, 1954, I, 469-470, n° 774; Ch. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, Brussel, Swinnen, 1985, III, n° 1537; P. VAN OMMESLAGHE, "Le droit et la comptabilité: réflexions sur les effets juridiques du compte", *JDF*, 1977, 33'-335, n° 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, Biblio, 2000 o.c., 522, n° 471; K. GEENS, M. WYCKAERT & C. CLOTTENS, *De vennootschap – A. Algemeen deel*, Kluwer, 2011, 545; S. HUYSMAN, "De bindende kracht van de jaarrekening", dans S. VAN CROMBRUGGE et P. Beghin (eds.), *Gentse geschriften*

9. En droit des obligations, les comptes annuels approuvés créent en effet des droits individuels et contraignants dans le chef des administrateurs, actionnaires et tiers. Le caractère définitif de ces droits s'oppose à tout redressement des comptes annuels approuvés.¹³

Tel sera notamment le cas lorsque les comptes annuels contiennent une décision de distribution de tantièmes ou de dividendes, ou encore lorsque la société s'est engagée à distribuer une partie du bénéfice à un tiers et que cet engagement a été repris dans les comptes annuels.¹⁴ Dans le même ordre d'idées, une nouvelle assemblée générale ne peut pas non plus conférer de droits nouveaux, tel le droit à des rémunérations ou des tantièmes complémentaires.¹⁵

10. La majorité de la doctrine moderne s'avance toutefois plus loin et affirme que le caractère définitif des comptes annuels approuvés s'applique même si *dans la réalité* ils ne créent pas de droits subjectifs. Leur force obligatoire est généralement déduite de la finalité générale des dispositions légales relatives à l'établissement et la publication des comptes annuels (art. 92-106 C.Soc.). Ces dispositions contiennent notamment l'obligation d'établir, d'approuver et de publier des comptes annuels pour chaque exercice. Par cette approbation, les organes de la sociétés ont épuisé leur compétence en la matière et les comptes annuels acquièrent un caractère définitif.¹⁶

II. Exceptions au caractère définitif et obligatoire des comptes annuels : rectification d'erreurs

11. Le caractère contraignant des comptes annuels n'est toutefois pas absolu¹⁷: d'où la faculté de rectifier des comptes annuels approuvés.¹⁸

over fiscaal recht en fiscaliteit, Kalmthout, Biblo, 1989, 56, n° 2; S. VAN CROMBRUGGE, "De bindende kracht van de jaarrekening", note sous Cass. 12 mai 1989, T.R.V. 1989, 425.

¹³ Ch. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, Brussel, Swinnen, 1933, III, 1537; L. FREDERICQ, *Traité de droit commercial belge, o.c.*, V, 713-714, n° 500; S. HUYSMAN, "De bindende kracht van de jaarrekening", dans S. VAN CROMBRUGGE et P. Beghin (eds.), *Gentse geschriften over fiscaal recht en fiscaliteit, o.c.*, (53), 4; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, "La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal", note sous Cass. 12 mai 1989, R.C.J.B. 1992, (317), 13; F. HELLEMANS, *De algemene vergadering, o.c.*, 522-523, n° 472. A ce sujet, il convient de souligner la responsabilité des administrateurs qui existe dans ce contexte (voir les articles 92, § 1, alinéa 3 et 98, alinéa 3 C.Soc.).

¹⁴ F. HELLEMANS, *De algemene vergadering, o.c.*, 522-523, n° 472.

¹⁵ Circulaire n° Ci.RH.421/456.043 dd. 14.08.1996, Bull. n° 764, 1909; voir toutefois la réglementation concernant le dividende intercalaire (avis CNC 2009/1 – L'acompte sur dividende face au dividende intercalaire, 14 janvier 2009).

¹⁶ J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, « La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal », note sous Cass. 12 mai 1989, R.C.J.B. 1992, 327, n° 14; F. HELLEMANS, *De algemene vergadering, o.c.*, 523, n° 472; S. HUYSMAN, "De bindende kracht van de jaarrekening", dans S. VAN CROMBRUGGE et P. BEGHIN (eds.), *Gentse geschriften over fiscaal recht en fiscaliteit, o.c.*, 53, n° 5; R. TAS parle du « principe de l'annualité » : voir R. TAS, *Winstuitkering, kapitaalvermindering en –verlies in NV en BVBA*, Biblo, 2003, 242, n° 328 ; voir aussi C. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, 1933, III, 210, n° 1537.

¹⁷ J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, « La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal », note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, p. 329, n°16.

¹⁸ Le Code des sociétés confirme dans son article 102, alinéas 4 et 5 le principe selon lequel le caractère définitif des mentions reprises aux comptes annuels n'est pas absolu. Cet article prévoit que, si les contrôles arithmétiques et logiques effectués par la Banque nationale de Belgique révèlent des « erreurs substantielles » dans les comptes annuels déposés, la société doit procéder à un dépôt rectificatif dans un délai de deux mois à dater de l'envoi de la liste d'erreurs. L'article 102, alinéas 4 et 5 C.Soc. ne vise que les conséquences pratiques des contrôles arithmétiques et logiques et n'a pas pour but de limiter de manière générale la possibilité du dépôt des comptes annuels rectifiés. En effet, les comptes annuels peuvent également contenir des irrégularités qui n'ont pas été constatées à l'occasion des contrôles arithmétiques et logiques. Voir J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, « La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal », note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 333.

12. Peuvent notamment être rectifiées rétrospectivement, les *erreurs* qui figurent dans des comptes annuels antérieurement approuvés. Chaque erreur, ou presque, intervenue lors de l'enregistrement de la vie économique de l'entreprise, portera en effet atteinte à l'image fidèle des comptes annuels et devra dès lors pouvoir être rectifiée.¹⁹ La seule finalité des comptes annuels est de donner une image fidèle et complète de la réalité.²⁰

- Par erreurs on vise en premier lieu des erreurs matérielles (montant incorrect à la suite d'une erreur de plume, évaluation de stock fondée par distraction sur les prix de vente au lieu des prix d'achat, comptabilisation par inadvertance d'un certain produit sur un compte incorrect, erreurs de calcul et autres erreurs de fait grossières non fondées sur une quelconque appréciation juridique).
- Par ailleurs, il peut également s'agir d'erreurs de droit et d'erreurs de fait,²¹ ou même d'une erreur (non par inadvertance) dans l'évaluation d'un poste des comptes annuels.²² Contrairement aux erreurs matérielles, ces erreurs contiennent un élément d'appréciation. Par une erreur de droit on entend une erreur qui se produit lors de l'établissement des comptes annuels mêmes (par exemple la comptabilisation d'un montant incorrect ou la comptabilisation du montant correct dans un poste incorrect des comptes annuels ; ou une lecture fautive d'un contrat de vente, résultant dans une comptabilisation qui ne correspond pas à la réalité²³).²⁴ Par une erreur de fait on entend une erreur de qualification lors de laquelle les comptes annuels expriment en fait correctement un acte juridique sous l'angle du droit comptable, mais où l'acte juridique comporte lui-même une erreur (matérielle). Les comptes annuels peuvent être corrigés dans un tel cas.

Si la comptabilisation originel implique une infraction au droit comptable,²⁵ l'existence d'une erreur peut être supposée.²⁶

¹⁹ L'article 24, alinéa 1^{er} de l'AR C.Soc. comporte le principe fondamental selon lequel les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société. Voir également K. GEENS, M. WYCKAERT & C. CLOTTENS, *De vennootschap – A. Algemeen deel*, Kluwer, 2011, 545 et dans le même sens que les auteurs mentionnés ci-avant: M. GHYSELEN, *Fiscale gevolgen van nietige rechtshandelingen*, Biblo, 1996, 285, n° 421. Certains auteurs considèrent qu'une violation du droit des comptes annuels constitue une raison autonome de modification : voir ¹⁹ J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, « La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal », note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 331. Remarquons que toute erreur n'implique pas une violation du droit comptable.

²⁰ S. VAN CROMBRUGGE, "De bindende kracht van de jaarrekening", note sous Cass. 12 mai 1989, T.R.V. 1989, 425; HUYSMAN, *Fiscale winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Kalmthout, Biblo, 1994, 273.

²¹ J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, « La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal », note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 331 ; F. HELLEMANS, *De algemene vergadering, o.c.*, 523, n° 472 ; R. TAS, *Winstuitkering, kapitaalvermindering en –verlies in NV en BVBA*, Biblo, 2003, 224, n° 330.

²² S. VAN CROMBRUGGE, "De bindende kracht van de jaarrekening", note sous Cass. 12 mai 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*, note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 331.

²³ Voir S. VAN CROMBRUGGE, "Ruling aanvaardt correctie jaarrekening bij schending boekhoudrecht", *Fiscoloog*, 29 mai 2013, éd. 1342, 10.

²⁴ La Cour de Cassation a jugé qu'une société peut corriger une écriture formellement enregistrée de façon incorrecte et qui a été inscrite par mégarde dans un faux poste du bilan, et qu'une telle erreur doit être considérée comme une erreur matérielle. Voir Cass. 25 mai 1989, T.R.V. 1989, 422; voir également Bruxelles, 10 mars 1992, T.R.V. 1992, 251.

²⁵ Une violation du droit comptable se présente par exemple lors d'amortissement dégressif, dans le cas où uniquement l'amortissement linéaire est admis.

13. La rectification ne peut toutefois pas avoir pour conséquence de remettre en cause des droits acquis de bonne foi. En ce qui concerne, par exemple, les dividendes déjà payés, l'article 619 C.Soc. prévoit dans ce sens que toute distribution faite en contravention des articles 617 et 618 doit être restituée par les bénéficiaires de cette distribution si la société prouve qu'ils connaissaient l'irrégularité des distributions faites en leur faveur ou ne pouvaient l'ignorer compte tenu des circonstances. Les actionnaires de bonne foi ne peuvent alors plus être obligés à restitution.²⁷

III. Décisions de gestion : non rectifiables

14. Les décisions proprement dites (p.ex. ne pas encore reprendre une certaine charge ou de suivre une certaine méthode d'amortissement), exprimées dans les comptes annuels, ne peuvent pas être rectifiées.²⁸ En effet le droit comptable prévoit certaines dispositions, telles que les règles d'évaluation,²⁹ qui, dans leur application, laissent à l'entreprise une certaine liberté de gestion.³⁰ Dans ces cas, il s'agit de *décisions* que l'entreprise a pu prendre légalement, étant donné que les règles de droit comptable applicables lui laissent une marge d'appréciation. Selon une jurisprudence constante de la Cour de Cassation, les décisions exprimées dans les comptes annuels sont toujours définitives et irrévocables, même si, rétrospectivement, il s'avère qu'elles ont été prises peu judicieusement et à la légère.³¹ En effet, par la prise d'une décision, la société a créé une réalité juridique pour elle-même sur laquelle elle ne peut plus revenir.³² De plus, les actionnaires et les tiers peuvent se prévaloir de décisions prises par la société en vertu de la marge d'appréciation dont elle dispose.³³ A ce titre, on peut donc considérer que les comptes annuels approuvés sont irrévocables.

TROISIEME PARTIE : Procédure et traitement comptable lors de la rectification des comptes annuels

I. Principe : rectification par l'assemblée générale

²⁶ Voir S. VAN CROMBRUGGE, Ruling aanvaardt correctie jaarrekening bij schending boekhoudrecht, *Fiscoloog*, 29 mai 2013, éd. 1342, 10. Voir toutefois le point de vue de J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 341-342 : outre les erreurs matérielles, il serait uniquement possible de rectifier des inexactitudes comptables, lors desquels la société doit prouver que la mention dans les comptes annuels qu'on vise à rectifier enfreint les règles impératives de la réglementation comptable. Tout autre enregistrement qui n'est pas contraire aux prescriptions du droit comptable est irrévocable et définitif dans cette hypothèse.

²⁷ J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 335.

²⁸ J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 331.

²⁹ Entre-temps, la jurisprudence a convenu à l'unanimité que les mentions dans les comptes annuels qui expriment une décision relative à la question de reprendre ou non certains amortissements dans la comptabilité, ou relative au choix du pourcentage d'amortissement, expriment une réalité juridique et sont donc irrévocables, voir Cass. 8 juin 1965, Pas. 1965, I, 1081.

³⁰ Cass. 10 juin 2010; S. HUYSMAN, *Fiscale winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Kalmthout, Biblio, 1994, 279; Antwerpen, 18 mai 1993, *Fisc. Koer.*, 1993, 674; J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, « La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal », note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 331.

³¹ Voir Cass. 2 fév. 1977, JDF, 1977, 129.

³² Voir également: S. HUYSMAN, *Verbetering fiscale aangifte en goedgekeurde jaarrekening*, *Fiscoloog*, 20 juin 2012, éd. 1301, 2.

³³ Voir S. VAN CROMBRUGGE, « De bindende kracht van de jaarrekening », note sous Cass. 12 mai 1989, T.R.V. 1989, 424-425.

15. Si les administrateurs de la société constatent une violation de la réglementation comptable qui s'est produite par erreur, ils sont tenus, en principe, sans attendre la date de la prochaine assemblée générale statutaire, de convoquer une assemblée générale spéciale afin d'apporter les modifications nécessaires pour que les comptes annuels soient conformes à la loi. La Commission est d'avis qu'une rectification des comptes annuels s'impose dans ce cas et elle se fonde pour ceci sur le fait que le droit comptable est de nature impérative, voire d'ordre public, et que sa violation peut engager la responsabilité des administrateurs.³⁴ Dans ce cas, une modification rétroactive des comptes annuels originels, par laquelle les comptes annuels originels sont redressés de sorte qu'ils soient conformes à la loi, n'est, quant à leur forme, possible que si l'organe d'administration présente en projet une nouvelle version adaptée des comptes annuels à l'assemblée générale qui l'approuvera.³⁵

16. La rectification via le résultat³⁶ de l'exercice au cours duquel la violation a été constatée, ne suffirait pas, de l'avis de la Commission, dans ce cas puisqu'en cas de constat d'une infraction à la réglementation comptable, les administrateurs doivent prendre les initiatives en vue de rectifier la situation aussi vite que possible (c.-à-d. par la convocation d'une assemblée générale spéciale et la soumission d'un nouveau projet des comptes annuels adaptés) et en raison de l'obligation découlant de l'article 83, alinéa 2 de l'AR C.Soc. imposant la modification des chiffres correspondants (voir point 7).

17. Sous l'angle du droit des sociétés, la rectification de comptes annuels approuvés par l'assemblée générale ne sera en principe nécessaire (*cf.* la responsabilité d'administrateurs mentionnée ci-dessus) qu'aussi longtemps que ces comptes annuels n'ont pas encore constitué la situation d'ouverture des comptes annuels suivants. On vise donc ici la période comprise entre le dépôt des comptes annuels et le dépôt des comptes annuels relatifs à l'exercice suivant.³⁷ La rectification de comptes annuels antérieurs aux derniers comptes annuels déposés s'effectuera alors uniquement par le redressement de la situation d'ouverture de comptes annuels ultérieurs.

Concrètement la rectification des derniers comptes annuels déposés s'effectuera de la façon suivante :

- Redressement éventuel des chiffres correspondants (dans le cas d'infraction au cours de la période précédant le dernier exercice clôturé) ;

³⁴ J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN sont également d'avis que dans le cas de violation de la réglementation de la législation comptable, une rectification des comptes annuels est admise et même obligatoire : « 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 préjudice à des tiers en les induisant en erreur sur la consistance du patrimoine social ou en faussant l'application des règles légales qui font référence 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, 548.

³⁶ Une autre méthode pour la comptabilisation par la société de la rectification dans l'exercice au cours duquel l'erreur est constatée (à savoir, dans les comptes annuels futurs à approuver et déposer) consiste dans le redressement des chiffres correspondants et le redressement du bilan d'ouverture (mouvement dans les capitaux propres) de l'exercice actuel.

³⁷ Voir également en ce sens: J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, *La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal*, note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 334, note 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. »

- Ecritures de correction dans le dernier exercice clôturé (modification du bilan d'ouverture - dans le cas où l'erreur s'est produite avant le dernier exercice clôturé - et autres écritures de correction, dans le dernier exercice clôturé) ;
- Mention dans l'annexe : dans l'annexe des comptes annuels rectifiés, la nature et la méthode de rectification de l'erreur doivent être mentionnés. Dans le cas où l'erreur s'est produite au cours d'une des années précédentes, l'annexe des comptes annuels redressés doit mentionner l'information nécessaire sur la survenance et la nature de l'erreur et son effet sur les comptes annuels en question.

18. La société peut toutefois, si elle juge que cette solution présente une utilité et qu'elle est praticable, procéder à la rectification (rétablir et approuver à nouveau) de tous les comptes annuels publiés par le passé qui sont entachés de l'erreur. Il y a lieu de préciser dans l'annexe, la nature et, le cas échéant, l'importance et le mode de redressement de la faute ou de l'erreur. La révision d'une série de comptes annuels antérieurs est la méthode par excellence pour signaler aux intéressés la gravité de l'infraction et son impact sur les comptes annuels. Les comptes annuels sont à nouveau comparables après la rectification.

19. Les comptes annuels redressés doivent également être déposés auprès de la Banque nationale de Belgique. La Commission tient par ailleurs à souligner la responsabilité de l'organe d'administration dans ce contexte (voir *supra*, point 5).

II. Exception : rectification par l'organe d'administration de la société

20. Bien qu'il appartienne, en principe, à l'assemblée générale d'approuver les comptes annuels redressés, l'organe d'administration prend dans certains cas pour des raisons pratiques la responsabilité de procéder d'autorité à la rectification d'erreurs, sans convoquer une assemblée générale. C'est le cas lorsqu'il s'agit de la rectification d'une erreur matérielle qui apparaît à l'évidence des comptes annuels approuvés eux-mêmes ou d'autres actes émanant de l'assemblée générale.³⁸

Une erreur matérielle ressortant clairement des comptes annuels approuvés eux-mêmes est par exemple une faute dans l'adresse de l'administrateur ou l'oubli de mentionner dans l'annexe l'obtention par la société d'une dérogation relative à la monnaie fonctionnelle. La rectification d'erreurs d'arrondi dans les montants mentionnés dans les comptes annuels ne nécessite pas davantage la convocation d'une assemblée générale. De plus, il peut arriver que l'organe de gestion, au moment de remplir les formulaires à déposer auprès de la Banque nationale de Belgique, commette une faute ou une erreur qualifiée de matérielle par la Centrale des bilans, mais qui ne figurait pas dans les comptes annuels approuvés par l'assemblée générale. En l'occurrence, il n'y a pas lieu de convoquer une nouvelle assemblée générale, l'organe de gestion pouvant adapter les formulaires et procéder à un nouveau dépôt. Un autre exemple est le cas où les administrateurs proposent une affectation du résultat, mais l'assemblée générale n'est pas d'accord et modifie l'affectation du résultat proposée. L'organe d'administration dépose toutefois par inadvertance les

³⁸ Voir également en ce sens: J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 329, note 30.

comptes annuels établis sur base de la première proposition (cette erreur ne sera pas qualifiée d'erreur matérielle par la Centrale des bilans.). Cette erreur ne doit pas être rectifiée par l'assemblée générale puisque celle-ci a approuvé les comptes annuels corrects.

21. Dans ce cas tous les comptes annuels entachés de cette erreur matérielle sont redressés et de nouveau déposés auprès de la Banque nationale de Belgique. Il y a lieu de préciser chaque fois dans l'annexe aux comptes annuels rectifiés, la nature et le mode de redressement de l'erreur.

DRAFT