

**LE REVISEUR FACE AU
PROBLÈME DE L'AN 2000**

AVANT-PROPOS

Dans son rapport sur l'exercice 1997, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a déjà attiré l'attention sur les problèmes qui pourraient survenir lors du passage à l'an 2000 dans les systèmes informatiques et autres systèmes automatisés. Le Conseil déclarait: *«Si le reviseur estime que l'entreprise n'a pas pris conscience des risques qui pèsent sur son organisation administrative, il lui est recommandé d'attirer l'attention des organes d'administration de l'entreprise sur l'existence de ces risques, dans la mesure où ceux-ci sont significatifs»*.

Le Conseil de l'Institut attirait l'attention en particulier sur les problèmes qui pourraient survenir dans l'organisation administrative et la tenue de la comptabilité. Toutefois, le problème est plus vaste. Conscient de la nécessité d'apporter aux reviseurs d'entreprises des réponses précises à un problème qui s'avère de plus en plus important, le Conseil a décidé de constituer un groupe de travail chargé de préparer diverses recommandations à l'intention des membres. Ces recommandations ont été élaborées dès le premier semestre 1998 et j'ai eu l'honneur d'adresser aux membres de l'Institut deux circulaires au mois de mai et de septembre à ce sujet.

Il était utile de rassembler l'ensemble de cette documentation dans une brochure synthétique permettant de faire l'état de la question et de mettre à la disposition des membres un programme précis pour les contrôles de fin d'exercice.

Je tiens à remercier les confrères qui ont collaboré à ces travaux et plus particulièrement, Monsieur Luc TOELEN, Président du groupe de travail, Messieurs Patrick AUGUSTEJNS, Bruno DUBOIS et Dirk TIMMERMAN, reviseurs d'entreprises ainsi que Mademoiselle Micheline CLAES et Monsieur Marcel VERSCHULDEN, experts-comptables.

Jean-François GATS
Président

TABLE DES MATIÈRES

Avant-propos	3
Introduction	7
Chapitre I: L'implication du problème de l'an 2000 en matière de révision	13
Chapitre II: Le programme de révision	29
Annexe A: Modèle de lettre - Sensibilisation des dirigeants au problème du changement de millénaire	33
Annexe B: Impact du problème de l'an 2000 sur les comptes annuels	37
Annexe C: Check-list de contrôle	43
Annexe D: Lettre de déclaration des dirigeants	51
Annexe E: Exemple de paragraphe à insérer dans le rapport de révision en relation avec le problème de l'an 2000	53
Chapitre III: Recommandations internationales d'audit relatives à l'an 2000	55
Chapitre IV: Aspects comptables	67
A. Interprétation de l'IASC	67
B. Avis 138/5 de la Commission des normes comptables	69
Chapitre V: L'impact du problème de l'an 2000 sur les missions d'expertise comptable	75
Chapitre VI: Avis du 12 novembre 1998 de la Commission juridique de l'Institut	85

INTRODUCTION

LE PASSAGE AU 3^e MILLÉNAIRE SOURCE DE NOUVEAUX RISQUES DE CONTRÔLE

Alors que les échéances se rapprochent dangereusement, il convient de rappeler que ce qu'on appelle communément le «bogue du millénaire» menace les infrastructures, les réseaux d'information et les systèmes électroniques. Il est clair que cette menace modifie sensiblement l'environnement de contrôle des entreprises de sorte que la maîtrise des risques s'en trouve affectée de manière non négligeable.

Afin de saisir la portée exacte de ce défi technique et technologique, il est intéressant de rappeler la genèse du problème, de tenter d'en esquisser les contours et de poser les balises d'une approche responsable et professionnelle.

CHRONIQUE D'UNE PAGAILLE ANNONCÉE

Au cours des années 60 et 70, à une époque où il fallait songer à un usage parcimonieux des mémoires d'ordinateur, s'est imposée une logique compréhensible pour l'époque mais qui se révèle aujourd'hui très pernicieuse : en ne réservant que deux positions à l'indication de l'année dans les champs affectés aux dates, on économisait de façon substantielle de l'espace-mémoire, denrée rare et coûteuse (imaginons qu'à l'époque une mémoire de 32 KB était alors considérée comme un standard).

Si rapidement les conséquences à long terme d'un tel choix ont été imaginées par les informaticiens, de multiples raisons ont empêché une éradication fondamentale des inconvénients liés à cette restriction.

Ainsi, on relèvera :

- la croyance simpliste de la durée de vie très limitée des logiciels et des bases de données développés à l'époque;
- la mise à jour de programmes anciens, le développement de nouveaux programmes compatibles avec les anciens (d'où une forte dépendance à l'égard des choix antérieurs);
- le confort qu'offrait un «échafaudage informatique» qui fonctionne correctement.

À ces motifs généraux, se sont greffés des causes plus spécifiques telles que :

- des années ou dates «inaccessibles»: ainsi «00» ou «99» sont parfois des indicateurs spécifiques et non des dates (fin de fichier, espace libre ou à libérer, erreur, ...);
- le format des dates qui selon certains critères (géographiques ou économiques) font apparaître les composantes des dates dans un ordre logique différent. Les logiciels ont parfois été programmés pour reconnaître si les deux premiers chiffres sont supérieurs à 31, c'est qu'il s'agit d'une indication d'année. Le passage au 3e millénaire ne permet plus une distinction claire;
- un chiffre a parfois été intégré de façon statique pour permettre l'affichage du siècle lors d'une impression;
- une chaîne de caractères n'est pas nécessairement un nombre; dès lors, il n'est pas possible de faire sans précautions une simple opération arithmétique telle que l'incrément d'une année (par exemple «1989» + 1 peut être interprété comme 198 au lieu de 1990);
- le problème des années bissextiles. Pour tout le monde, il est évident que les années bissextiles sont celles divisibles par quatre. Elles ne le sont pas lorsqu'elles sont divisibles par cent, sauf si divisible par 400. Ce qui est le cas de l'an 2000.

Dès lors, si le logiciel continue à utiliser deux positions, «00» sera interprété comme l'année 1900, et l'an 2000 ne sera pas considéré comme une année bissextile.

Les solutions choisies, telles que l'ajout du millésime 2000 ou la technique du fenêtrage doivent prendre en compte cet élément.

CONSÉQUENCES PROBABLES

À moins que les difficultés soient résolues à temps, des millions de systèmes risquent de faire un saut dans le passé le soir du 31 décembre 1999.

Les calculs de durée basés sur des données ignorant le numéro du siècle produiront de nombreux résultats illogiques: par exemple, le calcul d'une pension pour une personne née en 1958, interprétera-t-il le chiffre 58 comme 2058 ou 1958. Au minimum, il y aura confusion. De telles confusions se sont déjà produites à propos de dates d'expiration de produits situées au-delà de l'an 2000.

Les actions périodiques basées sur le calendrier pourraient ne pas être effectuées si le système interprète le 1er janvier 2000 comme le 1er janvier 1900, le premier jour risque d'être considéré comme un lundi et non comme le dernier jour de la semaine (samedi). Imaginons un système de copie automatique de sauvegarde lancé tous les samedis.

Les relations entre les dates pourraient être interprétées de façon erronée. Dans la mesure où le système interprète [20]00 comme inférieur à [19]99, on imagine facilement le sort des copies de sauvegarde ultérieures.

Certains traitements utilisés pour définir des pointeurs d'accès rapide aux informations pourraient être bloqués. Ainsi la technique dite du «hash coding» qui consiste à diviser par l'année: dans la mesure où celle-ci n'est identifiée que par les deux derniers chiffres, en 2000, que donnera la division par zéro.

Les dates (et l'heure parfois) ont été également utilisées et le sont encore pour identifier des objets par la simple concaténation des composantes de la date. Un fichier créé le 10/11/1998 à 10 heures 48 pourrait être identifié par le système comme «199811101048». Pour autant que le système utilise 4 positions pour l'année, il n'y a pas de risque de «confusion».

ÉTENDUE DU PROBLÈME

Il est clair que certaines activités sont beaucoup plus sensibles que d'autres compte tenu notamment du niveau d'automatisation, de la dépendance des systèmes, des réseaux et de la complexité des infrastructures électroniques.

Dans un projet de rapport, daté du mois de septembre 1998 et destiné au Conseil des Ministres de l'OCDE, la vulnérabilité de certains secteurs clés, tels que les entreprises de service public, les télécommunications, les services financiers, les transports et l'administration était soulignée compte tenu des liens existant avec tous les secteurs de l'économie.

Une inquiétude plus particulière était exprimée à propos de l'état des systèmes vitaux pour la sécurité, entre autres pour les prestations de santé, la production d'énergie nucléaire, la défense et le transport aérien.

Une des difficultés essentielles est liée au constat que ce ne sont pas les seuls systèmes informatiques qui sont affectés ou susceptibles de l'être. Outre ceux-ci et les réseaux de communication, sont également concernés les microprocesseurs intégrés (composants embarqués ou «embedded chips») dans les infrastructures industrielles, les systèmes de sécurité ou encore l'électroménager.

Selon le projet de rapport OCDE et les experts consultés, le taux de défaillance de tels systèmes intégrés, même s'il reste faible (estimation de 1 à 3 %), pose un défi considérable compte tenu du nombre de ces circuits intégrés installés de par le monde (plus de 25 milliards).

L'inquiétude des observateurs se focalise à l'heure actuelle sur le monde des petites et moyennes organisations, les plus grandes ayant déjà dû réagir face aux exigences des autorités de contrôle (secteur bancaire, assurances, ...).

Les entreprises ou organisations moins structurées sont confrontées, pour autant que la sensibilisation à la question y soit suffisante, à une disponibilité restreinte des fonds nécessaires ou encore des ressources humaines compétentes.

Les effets économiques doivent être envisagés sur deux plans :

- D'abord pour les coûts directs que représentent les ressources détournées pour réparer ou remplacer les systèmes non conformes, à savoir : détecter les erreurs, résoudre le problème et ensuite tester les solutions adoptées. Cette dernière phase n'étant pas la moins complexe ou la moins onéreuse.
Ces coûts directs sont bien sûr fonction de la complexité de l'environnement automatisé et surtout de l'interconnectivité des installations.
- Par ailleurs, il faut également être attentif aux dépenses «secondaires» qui seront la conséquence des défaillances qui n'ont pu être solutionnées à temps ou de manière totalement étanche. Ainsi par exemple les erreurs de facturation, les retards de traitement et d'encodage, même lorsqu'ils auront été détectés, auront au minimum entraîné un surcoût lié au travail de correction, à un retour à une procédure simplifiée ou même manuelle, ou aux litiges éventuels qu'ils pourraient provoquer.

Différentes enquêtes ont été menées pour tenter d'évaluer l'état de préparation ou de «non préparation» des entreprises et organisations face au «bogue» du millénaire. Il est clair que la plupart de ces enquêtes ont été menées par des parties intéressées (sociétés de conseils en informatique). Leurs résultats fournissent néanmoins des informations utiles pour comprendre l'impact d'une approche plus ou moins tardive de la problématique.

Une étude publiée en avril 1998 par la société CAP GEMINI portant sur 12 pays membres de l'OCDE (dont la Belgique) estime qu'environ une organisation sur sept n'aura pas pu clôturer à temps son programme de conversion. Cette estimation fluctue bien sûr de pays à pays en fonction du démarrage plus ou moins précoce des travaux nécessaires.

Les écarts de pays à pays relevés par l'enquête donnent des indications non seulement quant au pourcentage des entreprises qui seront prêtes ou non, mais également quant à l'état d'avancement des travaux de mise à jour, et ce à travers des estimations de coûts restant à exposer par rapport au budget total envisagé.

Une étude réalisée par le GARTNER GROUP en 1998 estime entre autres que la Belgique a accumulé un retard de 3 mois par rapport au calendrier standard, situant ainsi la Belgique dans un second peloton après les États-Unis, l'Australie et le Canada.

Si cette étude peut paraître flatteuse, elle ne saurait dissimuler la disparité énorme qui peut exister entre les secteurs selon bien sûr qu'ils soient soumis ou non à une autorité de contrôle sensible à la problématique (ex. : Office de contrôle des assurances, Commission bancaire et financière, etc.).

QUELS IMPACTS POUR LES ÉTATS FINANCIERS?

Tout ce contexte n'est pas sans incidence pour l'établissement des états financiers et donc pour la mission de ceux et celles chargés de les vérifier.

En quelques lignes on soulignera à cet égard, outre les incertitudes éventuelles sur la continuité de l'exploitation, les erreurs de traitement ou les incertitudes dans les évaluations. Par exemple, des estimations inexactes des provisions pour garanties en

prévision de l'absorption par un fournisseur de logiciels des coûts de mise en conformité, si cela est prévu par les contrats de maintenance. Ou encore, les réductions de valeur et les amortissements exceptionnels sur les actifs non conformes (infrastructure informatique, stocks de logiciels ou de matériel électronique, etc.).

Le traitement approprié des coûts de conversion ou de mise en conformité à titre d'actifs ou de charges ne manquera pas de soulever de nombreuses discussions.

Il en ira de même en ce qui concerne l'appréciation correcte des risques à envisager pour la recouvrabilité des créances sur les débiteurs dont on pourrait craindre qu'ils ne seront pas en mesure de faire face au défi technologique ou financier que représente la mise en conformité de tous les équipements.

Enfin, un large débat s'ouvre dès à présent sur l'ampleur appropriée des informations que l'entreprise doit fournir dans ses états financiers, sur le plan mis en œuvre, les moyens financiers qui y sont consacrés et l'état d'avancement des travaux de conversion et de tests.

On le voit, quand bien même il s'agit d'un enjeu technique et technologique dont la maîtrise et la solution sont du ressort de la direction, ses répercussions sur la qualité ou la pertinence des informations financières affectent tant les risques inhérents d'erreurs que la qualité de l'environnement de contrôle. Dans cette mesure, il appartient au contrôleur externe d'adapter sa stratégie de révision.

UNE STRATÉGIE DE CONTRÔLE APPROPRIÉE

Cet enjeu technologique, aussi significatif soit-il, ne modifie pas pour autant la nature même de la mission du commissaire-reviseur. Il n'y a dès lors pas lieu de repenser de fond en comble l'approche du contrôle externe des états financiers telle qu'elle est envisagée par les normes générales de révision. Bien davantage, il s'agit de l'intégrer aux différentes phases du contrôle.

- Ainsi, la phase initiale requiert une connaissance suffisante de l'entreprise, de ses systèmes de traitement de l'information, du niveau d'automatisation et de son degré de dépendance à l'égard d'infrastructures ou de systèmes exploités par des tiers.

Une réactualisation de cette connaissance à l'aune de la question spécifique du passage au troisième millénaire permet une évaluation appropriée des risques inhérents d'erreurs susceptibles d'affecter les états financiers.

- L'environnement de contrôle devra dans ce contexte être étalonné eu égard à l'approche particulière adoptée par l'entreprise.

Quelle est sa stratégie, a-t-elle un plan circonstancié, écrit? Y a-t-il un directeur de projet et celui-ci siège-t-il à un niveau adéquat de responsabilité dans l'organigramme de l'entreprise?

L'inventaire couvre-t-il tous les éléments vitaux pour l'exploitation, tous les éléments critiques pour la production et le traitement de l'information financière?

Le projet prend-il en compte l'interdépendance ou l'interconnectivité avec les réseaux externes? Les moyens budgétés sont-ils suffisants? Leur répartition est-elle adéquate?

Le calendrier prend-il en considération les particularités de toutes les phases, y compris la phase des tests?

Un plan alternatif crédible (plan de secours) a-t-il été élaboré pour pallier à la défaillance des systèmes ou à un retard incompressible dans le calendrier?

Enfin, l'entreprise s'est-elle assurée d'un système ou d'un mode d'information de la direction générale quant au bon déroulement du projet?

- Le terrain ainsi balisé, le choix de s'appuyer sur la qualité du contrôle interne ou de procéder essentiellement par le biais de tests de validation dépendra de la pertinence du système de contrôle interne qui, sans doute, n'aura pas été conçu pour affronter ces circonstances particulières. En effet, l'ampleur et l'urgence auront pu entraîner soit un relâchement des procédures soit l'inadéquation de celles-ci. Le manque ou l'insuffisance de compétences internes pour contrôler de façon efficace les travaux de conversion confiés à des tiers peuvent aussi constituer des faiblesses, rendant inefficace une stratégie basée sur des tests de fiabilité des mesures de contrôle interne.
- Par contre, dans une autre situation, il pourrait être indiqué de s'appuyer sur les travaux de l'audit interne en la matière.

IMPLICATIONS POUR LE RAPPORT DE CONTRÔLE

Lors de l'élaboration du rapport de contrôle, les éléments d'incertitudes et le caractère complet et adéquat des annexes ou du rapport de gestion seront, selon toute vraisemblance, les plus délicats à aborder.

Des incertitudes soit sur la continuité même de l'exploitation, soit à propos de l'estimation des provisions pour risques et charges ou des réductions de valeur amèneront le commissaire-reviseur à modifier ou non le rapport, quitte à le compléter par un paragraphe explicatif.

Le caractère complet et approprié des informations communiquées dans les annexes ou des commentaires repris dans le rapport de gestion sur le traitement accordé par l'entreprise à la problématique du troisième millénaire sera sans nul doute une source de nombreuses discussions entre la direction et le commissaire-reviseur. Quelle interprétation faut-il en effet donner à l'absence de tout commentaire ou à une information insuffisante, sinon confuse? Ne s'agit-il pas là de circonstances significatives pour l'évolution de l'entreprise et donc, par ce fait même, de circonstances que la loi impose de commenter?

CHAPITRE I: L'IMPLICATION DU PROBLÈME DE L'AN 2000 EN MATIÈRE DE RÉVISION ¹

Plan	Paragraphes
Introduction	01 - 02
Objet de cette note technique	03 - 04
Clarifier les responsabilités	05 - 16
Démarche à adopter par le commissaire-reviseur	17 - 27
Communications aux dirigeants	28 - 31
Conséquences sur le rapport de révision	32 - 38
Annexe	

INTRODUCTION

1. Le problème de l'an 2000 a reçu beaucoup de publicité mais bien que les entreprises aient pris conscience du problème, les réponses ont été variables et certaines entreprises ont pris peu d'initiatives concrètes. Le problème est simple à expliquer: un certain nombre de systèmes informatiques identifient une année en utilisant deux chiffres seulement; les chiffres 00 pourraient dès lors être interprétés de façon erronée comme signifiant par exemple 1900, un code spécial ou un signal d'erreur en provoquant le mauvais fonctionnement du système informatisé.

Le problème de l'an 2000 peut se manifester avant le premier janvier 2000. En effet, certains systèmes informatiques ne peuvent effectuer correctement des calculs avec des dates commençant en 1999, parce que ce système utilise les chiffres 99 dans le champ de dates pour représenter autre chose que l'année 1999. Toutefois, ses effets les plus clairs concerneront le bon fonctionnement des systèmes au moment du changement de millénaire et les conséquences éventuelles des problèmes constatés à ce moment ou dans les semaines qui suivent.

¹ Note technique adoptée par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en date du 4 septembre 1998.

2. Pour les entreprises, les conséquences concrètes de cette question sont difficiles à prévoir. On peut dire cependant que ce ne sont pas seulement les ordinateurs (matériel et logiciel) qui seront concernés. Les implications du changement de millénaire s'étendent à toute forme de système automatisé dans lequel est inclus un dateur (contrôle de la production, la plupart du matériel de bureautique et de télécommunication, appareillage de sécurité, ascenseur, matériel médical, etc.).

Les effets du changement de millénaire peuvent s'étendre à toute l'entreprise; ils ne se limitent pas au simple enregistrement comptable des transactions qui se reflètent dans les états financiers. L'effet le plus important pourrait même concerner le fonctionnement opérationnel de l'entreprise sans impact direct sur l'enregistrement comptable. Néanmoins, tout incident majeur dans le système opérationnel peut avoir des conséquences sur la valeur des actifs, les obligations et engagements ainsi que sur les résultats de l'entreprise.

La nature du risque financier, qui constitue l'aspect le plus pertinent pour le reviseur peut cependant être précisée d'une façon générale. On identifiera par la suite différents éléments qui pourraient avoir des effets directs sur les comptes annuels:

- certains éléments de l'actif peuvent devenir obsolètes et imposer des corrections de valeur (machines inutilisables, stocks invendables, etc.);
- la responsabilité de l'entreprise pourrait être mise en cause parce qu'elle a livré des produits présentant des vices cachés;
- certaines activités fonctionnelles de l'entreprise pourraient être paralysées, même temporairement, avec des conséquences graves sur le compte de résultats, suscitant le cas échéant des problèmes de continuité;
- un mauvais fonctionnement des systèmes d'information pourrait affecter l'intégrité du traitement des données reflétées dans les comptes.

Le commissaire-reviseur devra dès lors prêter une attention spécifique à ces questions dont l'effet sur le processus d'élaboration de l'information financière et sur les comptes annuels eux-mêmes pourrait s'avérer significatif dès l'établissement des comptes de l'exercice en cours à la date de la présente note technique.

De la même manière, dans d'autres missions permanentes de révision, il peut être utile pour le reviseur de prendre en considération les suggestions de la présente note.

OBJET DE CETTE NOTE TECHNIQUE

3. L'objectif de cette note technique est d'examiner les conséquences éventuelles de la question sur la révision des états financiers. Elle s'appuie sur les principes suivants:
- il appartient à la responsabilité des dirigeants de s'assurer que l'entreprise a correctement traité la question;

- la responsabilité du commissaire-reviseur telle qu'elle découle de la loi sur les sociétés et des normes générales de révision n'en est pas modifiée;
 - le reviseur doit obtenir une compréhension suffisante de tous les aspects significatifs pour les états financiers soumis à sa révision.
4. Il faut éviter tout risque de mauvaise compréhension entre les reviseurs et les préparateurs ou utilisateurs d'états financiers à propos de la question de l'an 2000. En conséquence, il convient:
- clarifier les responsabilités respectives de la direction et du commissaire-reviseur;
 - d'éviter le risque de faire apparaître une mauvaise compréhension du rôle des reviseurs;
 - de suggérer au commissaire-reviseur de recueillir les informations adéquates auprès de la direction;
 - de prévoir la meilleure manière de traiter cette question dans le cadre des normes générales de révision;
 - de souligner les circonstances dans lesquelles le commissaire-reviseur devra émettre un rapport modifié.

CLARIFIER LES RESPONSABILITÉS

Rôle du commissaire-reviseur

5. Pour éviter le doute et la mauvaise compréhension, le commissaire-reviseur pourra rappeler à l'organe d'administration de l'entreprise que la question de l'an 2000 ne fait apparaître aucune nouvelle responsabilité pour l'exercice des fonctions de commissaire. Les normes générales de révision sont d'application en cette matière. La responsabilité du commissaire-reviseur consiste à vérifier que les états financiers sont établis en conformité avec les normes comptables en vigueur et à émettre une opinion à ce sujet.

Dans le cadre de sa mission, le reviseur évalue les procédures mises en œuvre par l'entreprise pour identifier et porter remède aux problèmes de l'an 2000, dont il prendra connaissance dans le cours normal de sa révision. Par contre, sa mission ne s'étend pas à la délivrance d'une quelconque assurance que les efforts d'adaptation de l'entreprise seront couronnés de succès. L'audit des comptes annuels ne comporte aucune certification de la compatibilité avec l'an 2000.

Il est recommandé de confirmer ce principe par écrit. Tel était notamment l'objectif de la lettre que le Conseil de l'Institut recommandait dans son courrier du 29 mai 1998 adressé aux membres.

6. Si, en complément des procédures normales de révision, le commissaire-reviseur est invité à conseiller l'entreprise dans la procédure mise en œuvre pour s'adapter au

changement de millénaire, ceci constitue une mission distincte à propos de laquelle une lettre de mission distincte sera établie. Cette question n'est pas évoquée dans la présente note technique. Toutefois, le Conseil de l'IRE estime qu'il serait fortement déconseillé d'étendre une telle mission jusqu'à la délivrance d'une assurance sur le fonctionnement du système dans le contexte du passage à l'an 2000.¹

Responsabilité générale des dirigeants de l'entreprise

7. La responsabilité des dirigeants pour gérer l'entreprise requiert implicitement qu'ils prennent les mesures raisonnables pour s'assurer que celle-ci est préparée au changement de date et que son activité n'en sera pas affectée de façon importante. Les risques auxquels l'entreprise sera soumise découlent :
- des pertes opérationnelles ou même de l'impossibilité de poursuivre son activité à cause du problème de l'an 2000;
 - de la capacité des fournisseurs de biens, clients et prestataires de services de rencontrer leurs obligations vis-à-vis de l'entreprise. On prêterait particulièrement attention aux conséquences d'une forte dépendance vis-à-vis de certains fournisseurs de logiciels;
 - du risque de litiges;
 - de la décision des assureurs qui excluent les dommages et pertes dus au changement de date;
 - de l'insuffisance des ressources financières et humaines nécessaires à l'adaptation ou au remplacement des systèmes informatiques et automatisés.

Les dirigeants doivent évaluer l'impact de ces risques sur l'entreprise et adopter des mesures en vue d'y faire face. Ils doivent en outre évaluer les conséquences possibles sur les états financiers. Cette évaluation suppose de passer en revue tous les aspects significatifs de l'entreprise, y compris, le cas échéant, les entreprises liées.

Évaluation des effets sur le système informatique de l'entreprise

8. Les mesures à prendre dépendent de l'utilisation voire de la dépendance de l'entreprise vis-à-vis de l'informatique et du type de système qu'elle utilise. Les dirigeants doivent réunir des informations sur la nature, l'étendue, la signification et les conséquences probables du changement de date sur les systèmes informatiques de l'entreprise ainsi que sur les autres systèmes et équipements qui font utilisation de dateurs. Ceci inclut :
- l'environnement informatique en ce compris le matériel, le logiciel système, les logiciels de réseau et de communication;
 - les logiciels d'application développés à l'intérieur de l'entreprise par le département informatique;
 - les logiciels d'application développés par les utilisateurs;

¹ Voyez le point 2 du Code d'honneur recommandé pour le secteur de la technologie de l'information et des communications dans le cadre du "Forum millésime 2000".

- les logiciels standards en considérant non seulement le logiciel de base mais aussi la façon dont il a été implémenté;
- les logiciels fournis et utilisés par des sous-traitants ou par un service bureau; et
- les systèmes intégrés dans des équipements contrôlés par ordinateur, par exemple des procédés industriels, des environnements/processus contrôlés informatiquement ou des produits destinés à la vente.

Les moyens à mettre en œuvre par la direction pour résoudre les problèmes identifiés

9. Dans les entreprises qui ne disposent pas de systèmes informatiques et automatisés complexes, il ne sera pas toujours nécessaire d'élaborer des plans très détaillés mais les dirigeants demeurent néanmoins responsables du traitement approprié des problèmes de l'an 2000. Dans les autres entités, les dirigeants doivent élaborer des plans pour porter remède aux difficultés identifiées. Dans l'un et l'autre cas, l'entreprise devra souvent envisager de recourir à une assistance extérieure.

Évaluation par les dirigeants de l'impact sur les états financiers

10. Il appartient aux dirigeants de s'assurer que les comptes annuels reflètent toute conséquence significative du problème de l'an 2000. Les aspects à prendre en considération sont notamment:

- le traitement des coûts associés à la modification de systèmes informatiques;
- la désaffectation d'actifs tels que les logiciels et équipements automatisés qui deviendraient inutilisables;
- les changements dans les taux d'amortissement dus aux modifications dans l'estimation de la durée d'utilisation probable;
- la correction de valeur de stocks invendables;
- la comptabilisation des provisions telles que celles liées aux garanties des produits, litiges ou autres coûts que l'entreprise devrait supporter pour la modification des équipements qu'elle a livrés;
- l'incertitude de recouvrement de créances sur certains tiers qui n'auraient pas pris les mesures appropriées; et
- toute autre considération liée à l'évaluation du *going concern*, particulièrement l'évaluation de l'amplitude des coûts et autres conséquences sur l'exploitation.

11. Les dirigeants doivent être conscients du fait que des erreurs peuvent intervenir dans les enregistrements comptables ou les estimations comptables même avant le 1er janvier 2000. Des erreurs peuvent se produire par exemple lorsque le système procède à des calculs impliquant des dates sensibles (4.4.99, 9.9.99 ou 29.2.00) et plus généralement toute date postérieure au 31.12.99.

12. Conformément à l'article 15 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels, les dirigeants doivent s'assurer du fait que le principe de la continuité de l'exploitation est justifié dans l'élaboration des comptes annuels. Le problème du passage à l'an 2000 peut provoquer un ensemble de coûts et requérir l'assistance

d'un personnel qualifié aussi bien dans l'entreprise que chez ses partenaires commerciaux. Le manque de temps ou de compétences pour traiter les problèmes du changement de millénaire, la dépendance par rapport aux fournisseurs ou aux cocontractants pourraient porter préjudice à la continuité de l'exploitation de l'entreprise. Si les fournisseurs ou les clients ne sont pas à même de remplir leurs obligations ou si l'exploitation est paralysée par les problèmes de date, la continuité de l'exploitation pourrait être mise en péril.

Risque d'erreurs et de fraudes

13. Les dirigeants doivent évaluer le risque d'erreurs ou de fraudes qui pourraient se produire à l'occasion de l'adaptation des systèmes informatiques. En particulier:

- L'étendue des changements et l'urgence peuvent provoquer un relâchement des procédures d'essai et de contrôle des modifications apportées aux programmes.
- L'urgence des problèmes pourrait entraîner un retour à des traitements manuels; dès lors, les procédures de contrôle interne du système informatisé ne pourraient plus atteindre leur but.
- Vu l'urgence de la question et les demandes de personnel, il se peut que la supervision nécessaire et le contrôle ne soient pas satisfaisants au moment du changement de programme.
- Les contrôles sur les sous-contractants peuvent ne pas être suffisamment stricts et l'entreprise peut ne pas avoir l'expertise nécessaire pour superviser ces changements.

Ces circonstances accroissent le risque d'erreurs dans la programmation et par conséquent, le risque d'erreurs dans les comptes annuels ainsi que le risque que certains dirigeants ou autres membres du personnel ne tirent avantage des erreurs du système.

Déclaration des dirigeants aux actionnaires

14. Il se justifierait que les dirigeants fassent mention dans le rapport de gestion de la problématique de l'an 2000.

Selon l'article 77 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, le rapport de gestion doit comprendre des indications sur les circonstances susceptibles d'avoir une influence notable sur le développement de la société. Sans aucun doute, le problème du changement de millénaire revêt ce caractère dans un grand nombre de sociétés qui sont particulièrement dépendantes de leur système informatique. Dans ce cas, il serait de bonne pratique que le rapport de gestion sur l'année 1998 fasse état des mesures qui ont été adoptées par l'entreprise en vue d'éviter les inconvénients qui pourraient découler du changement de millénaire.

Lorsque l'entreprise est peu dépendante de ses systèmes informatiques et que son degré d'automatisation est relativement faible, ou lorsque les mesures d'adaptation ont été prises et que les tests suffisants se sont avérés concluants, l'organe d'administration appréciera l'opportunité de faire une déclaration relative à une situation qui ne présente pas de risque notable pour l'entreprise.

15. L'information mentionnée dans le rapport de gestion pourrait par exemple couvrir les aspects suivants:
- informations relatives au plan d'action engagé pour résoudre l'ensemble des problèmes liés au passage à l'an 2000 et à l'état d'avancement de ce plan;
 - coût estimé de ce plan;
 - risques et incertitudes liés notamment à une résolution incomplète ou tardive des problèmes ou, le cas échéant, la mention que l'entreprise n'a pas terminé l'évaluation des coûts et des risques correspondants.
16. En cette matière, le commissaire-reviseur se référera à la recommandation de révision du 6 octobre 1989 relative au contrôle du rapport de gestion.

DÉMARCHE À ADOPTER PAR LE COMMISSAIRE-REVISEUR

Évaluation initiale du risque lors de la phase de préparation de la révision

17. Une connaissance suffisante de l'entreprise constitue le point de départ de toute mission de révision (paragraphe 2.1. de la recommandation de révision du 5 janvier 1987 relative au programme de contrôle). Pour avoir une connaissance suffisante, le réviseur devra s'enquérir auprès des dirigeants notamment:
- de l'importance de l'informatique et du caractère sensible du changement de date pour le bon fonctionnement de l'entreprise;
 - de la nature des systèmes informatiques qui génèrent des informations comptables spécifiques; et
 - de la dépendance des systèmes et activités de l'entreprise vis-à-vis de tierces parties (fournisseurs, clients, sous-contractants) dans la mesure où la défaillance des systèmes informatiques de ces derniers ou l'incompatibilité des solutions mises en place pourrait avoir un impact direct sur les montants et autres informations apparaissant dans les comptes annuels.
18. En outre, il s'impose au réviseur de s'enquérir en particulier de la perception des dirigeants en ce qui concerne:
- l'accroissement du risque d'erreurs ou de fraudes dans le traitement de l'information financière et dans les autres données justifiant les enregistrements comptables;
 - l'effet possible de la problématique du changement de millénaire sur les montants et autres informations dans les comptes annuels;
 - l'effet potentiel sur le principe de la continuité de l'exploitation.
19. Compte tenu de sa connaissance de l'activité de l'entreprise et de ses systèmes informatiques complétée, si nécessaire, par l'interrogation des dirigeants, il appartient au réviseur d'évaluer le risque d'erreurs dues au changement de millénaire dans les

comptes annuels. En cette matière, le reviseur peut se reporter à la recommandation de révision du 3 décembre 1993 relative aux risques de révision.

19.1. Si le *risque inhérent* n'est pas significatif, aucun travail de révision supplémentaire n'est nécessaire tant que cette information n'est pas contredite pendant la mission. Dans le cas contraire, le reviseur :

- examinera comment les dirigeants ont réagi pour maîtriser ce risque;
- évaluera les conséquences éventuelles sur les rubriques des comptes annuels;
- adaptera ses procédures de révision en fonction de ce risque.

19.2. Le reviseur doit acquérir une compréhension suffisante des systèmes comptables et de contrôle interne et déterminer l'incidence de l'environnement informatique sur l'évaluation générale du risque. (recommandation du 3 octobre 1997 relative à la révision dans un environnement informatisé (2.1.)). Si, à l'issue de son évaluation préliminaire, il constate que le *risque de contrôle interne* n'est pas élevé et s'il décide de s'appuyer sur certains contrôles internes, il doit s'assurer que ceux-ci ont fonctionné correctement tout au long de l'exercice.

20. Si le problème du changement de millénaire peut avoir un effet significatif sur les états financiers et si le risque de contrôle interne est élevé, le reviseur modifiera son approche en recherchant des éléments probants supplémentaires justifiant que l'information n'est pas entachée d'erreurs. L'adoption d'une démarche de contrôle fondée sur les tests de validation pourrait s'avérer préférable.

21. Selon le paragraphe 2.5. des normes générales de révision, le reviseur d'entreprises doit récolter un nombre approprié d'éléments probants lui permettant de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels. L'étendue des travaux est matière de jugement professionnel. Si l'entreprise a analysé de façon correcte l'impact de la problématique de l'an 2000 sur les états financiers, le reviseur rassemblera l'information nécessaire sur les mesures prises par les dirigeants et devra examiner si celles-ci sont appropriées pour traiter tout effet significatif sur les comptes annuels.

22. En examinant l'analyse faite par les dirigeants, le reviseur s'interrogera en particulier sur des facteurs tels que :

- le caractère systématique de l'étude d'impact effectuée et l'existence d'une documentation appropriée de l'approche adoptée;
- le fait que tous les départements de l'entreprise ont été examinés;
- l'information obtenue des fournisseurs de systèmes informatiques;
- les compétences, connaissances et expériences des membres du personnel impliquées dans l'analyse;
- la coordination des solutions choisies avec les partenaires (clients, fournisseurs, etc.) de l'entreprise;
- l'environnement juridique; en particulier une attention suffisante a été apportée aux garanties à demander aux fournisseurs de matériels ou de logiciels et aux garanties données aux tiers.

23. En examinant *les plans* adoptés par les dirigeants et en surveillant les progrès dans la mise en œuvre, le reviseur pourrait notamment se demander dans quelle mesure:
- le projet de remplacement des systèmes ou la modification des systèmes sont conduits par du personnel expérimenté (qu'il s'agisse de personnel interne ou du fournisseurs ou conseillers extérieurs);
 - les ressources suffisantes ont été allouées au projet identifié;
 - un calendrier approprié a été prévu pour l'identification des modifications requises et l'exécution des différentes phases du projet;
 - le temps et les ressources nécessaires ont été allouées pour tester de façon structurée les modifications ou remplacer les systèmes;
 - l'évolution des travaux a été surveillée régulièrement et avec rigueur;
 - tout dérapage du plan a été suivi de réactions positives et d'une révision des priorités.
 - un plan de secours a été élaboré pour l'an 2000.
24. Lorsque les modifications du matériel ou des logiciels qui produisent l'information utilisée pour les comptes annuels sont significatives, le reviseur doit s'assurer que le système est adéquatement *testé*. Le reviseur effectuera sa mission conformément à la recommandation de révision relative à la révision du 3 octobre 1997 dans un environnement informatisé.

Reviseurs des filiales

25. En fonction de sa connaissance des activités des entreprises filiales, le reviseur devra envisager avec les reviseurs de ces dernières, dans quelle mesure ils ont pris en considération la problématique de l'an 2000 dans la révision de la filiale selon ce qui est recommandé par cette note technique.

Audit interne

26. Dans certaines entreprises, le département d'audit interne sera impliqué dans la revue du plan 2000. Le reviseur peut estimer approprié de s'appuyer sur les enquêtes effectuées par le département d'audit interne à propos du changement de date en revoyant les documents de travail de ce département d'audit interne. Lorsque le reviseur décide d'utiliser le travail spécifique du département d'audit interne pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de ses travaux de révision, il peut s'appuyer sur la recommandation du 10 novembre 1989 relative à l'utilisation du travail d'un service d'audit interne.

Déclaration de la direction (management representation)

27. Dans la mesure où l'entreprise estime qu'il n'est pas approprié d'inclure les informations figurant au paragraphe 14 de la présente note dans le rapport de gestion, il est recommandé de solliciter des déclarations écrites des dirigeants sur le fait que la problématique de l'an 2000 n'est pas significative pour l'entreprise et que, de l'avis de l'organe d'administration de l'entreprise, les mesures adéquates ont été prises pour y faire face.

COMMUNICATIONS AUX DIRIGEANTS

28. Pour éviter tout malentendu à propos des responsabilités du réviseur en ce qui concerne les matières liées au changement de millénaire, le réviseur doit envisager d'adresser un courrier aux dirigeants ainsi que le Conseil de l'Institut en a fait la recommandation par sa lettre circulaire du 29 mai 1998.
29. Pendant l'exercice de sa révision, le réviseur peut constater que le problème de l'an 2000 provoque une faiblesse significative dans l'organisation administrative et le contrôle interne. Cette constatation doit être portée formellement à la connaissance des dirigeants. En outre, le réviseur peut également identifier d'autres effets concernant la problématique de l'an 2000 qu'il peut juger utile de porter à la connaissance des dirigeants. Dans ce cas, le réviseur ne doit pas hésiter à faire cette communication.
30. En effectuant de telles communications, le réviseur doit s'assurer de ce que les dirigeants comprennent les limites du travail qui a été effectué avant de procéder à cette communication et qu'il n'a pas été dans la mission du réviseur de rechercher toutes les déficiences éventuelles.
31. Si le réviseur estime que la société est à ce point vulnérable au problème du changement de millénaire, que la continuité de son exploitation pourrait être mise en danger, la communication sera faite à l'organe d'administration de l'entreprise dès le second semestre de l'année 1998.

CONSÉQUENCES SUR LE RAPPORT DE RÉVISION

32. Les principes du chapitre III des normes générales de révision s'appliquent à la problématique de l'an 2000. Ceci signifie que le rapport de révision sera modifié dans sa première partie lorsque le commissaire-réviseur estime que les comptes annuels en sont affectés ou risquent d'être affectés. Par ailleurs, en fonction des circonstances, il pourrait aussi juger utile d'ajouter une «information complémentaire» dans la seconde partie du rapport conformément au paragraphe 3.10. des normes générales.

Modification de la première partie du rapport de révision

33. La problématique de l'an 2000 est présumée jusqu'à preuve du contraire constituer un élément significatif dans la démarche de contrôle et de rapport sur l'exercice comptable clôturé après le 30 juin 1998.

En conséquence, le commissaire-réviseur ne peut délivrer un rapport sans réserve ni paragraphe explicatif que s'il a pu recueillir des éléments probants suffisants pour déterminer que les comptes annuels ne sont pas affectés de façon significative par la problématique de l'an 2000.

34. Si les dirigeants n'ont fait aucune analyse ou n'ont pas donné accès à leur analyse de la problématique de l'an 2000, cette situation entraînera des réserves selon le paragraphe 3.7.1. NGR; en effet, il n'appartient pas au commissaire-reviseur de rectifier l'absence d'analyse ou de plan des dirigeants.
35. Dans certaines hypothèses, les problèmes liés au changement de millénaire pourraient susciter des incertitudes sur la capacité de l'entreprise à poursuivre son exploitation de façon durable. Dans de telles situations, le commissaire-reviseur doit examiner dans quelle mesure les dirigeants ont correctement évalué les conséquences à l'échéance d'un an au minimum. Ainsi par exemple :
- des systèmes critiques pour l'entreprise peuvent devenir inefficaces à partir d'une certaine date et impossibles à modifier dans le délai requis;
 - des systèmes insérés dans des équipements d'importance vitale peuvent rendre ces équipements inutilisables et l'entreprise pourrait ne pas pouvoir procéder à leur remplacement dans le délais requis;
 - des fournisseurs ou clients essentiels pour la survie de l'entreprise pourraient connaître des problèmes provoquant une rupture de l'approvisionnement et/ou des services, et paralyser l'entreprise;
 - un fournisseur d'ordinateurs, de logiciels, ou d'équipements contrôlés par ordinateur qui ne permettraient pas de traiter la problématique de l'an 2000; ces incidents pourraient entraîner des coûts, une responsabilité du fait du produit ou d'autres formes de litiges.

Lorsque les conséquences du changement de millénaire peuvent poser un problème pour la continuité de l'entreprise, le commissaire-reviseur pourrait modifier son rapport conformément aux paragraphes 3.6., 3.7. et 3.8. des normes générales de révision.

36. Si, à défaut de preuve contraire, le commissaire-reviseur conclut que la problématique de l'an 2000 est significative sans pour autant poser des problèmes de continuité des activités de l'entreprise, il doit se demander si le traitement comptable qui lui a été réservé dans les comptes annuels est approprié.

L'estimation des effets comptables concerne notamment les éléments évoqués ci-dessus au paragraphe 10, dans la mesure où il est possible d'effectuer les estimations avec une probabilité suffisante.

Si les estimations n'ont pas pu être effectuées avec une probabilité suffisante, le commissaire-reviseur examinera si la mention de l'incertitude est faite clairement soit dans l'annexe des comptes annuels, soit dans le rapport de gestion.

Si l'information est jugée appropriée, le commissaire-reviseur s'y réfèrera dans un paragraphe explicatif situé dans le dernier paragraphe de la première partie de son rapport.

Si l'information donnée n'est pas appropriée, le rapport contiendra une réserve dans la première partie et, si nécessaire, des commentaires complémentaires dans la seconde partie.

37. Lorsque les conséquences de la problématique de l'an 2000 sur l'entreprise découlent principalement de problèmes extérieurs à l'entité elle-même (par ex. liés aux clients,

fournisseurs ou aux interfaces EDI) et que les dirigeants aussi bien que le commissaire-reviseur n'ont aucun accès direct à l'information relative aux tierces parties, il se peut qu'une incertitude significative existe. Dans ce cas, il examinera si cette incertitude est clairement mentionnée dans l'annexe des comptes annuels et/ou le rapport de gestion.

Si l'information est jugée appropriée, le rapport s'y réfèrera dans un paragraphe explicatif situé dans le dernier paragraphe de la première partie de son rapport.

Si l'information donnée n'est pas appropriée, le rapport contiendra une réserve dans la première partie et, si nécessaire, des commentaires complémentaires dans la seconde partie.

Informations complémentaires en deuxième partie du rapport

38. Conformément au paragraphe 3.10. des normes générales de révision, le commissaire-reviseur peut ajouter dans la seconde partie de son rapport un ou plusieurs paragraphes d'observation en vue d'éclairer le lecteur sur certains aspects des comptes annuels ou du rapport de gestion qu'il juge importants pour la bonne compréhension de ces documents. La problématique du passage à l'an 2000 peut être considérée comme importante pour la bonne compréhension de l'information fournie aux actionnaires. Dès lors, même en l'absence d'incertitude justifiant un paragraphe explicatif ou une réserve en première partie du rapport, le commissaire-reviseur pourrait estimer utile d'attirer l'attention du lecteur sur la manière dont les dirigeants ont réagi face aux risques électroniques liés au changement de millénaire.

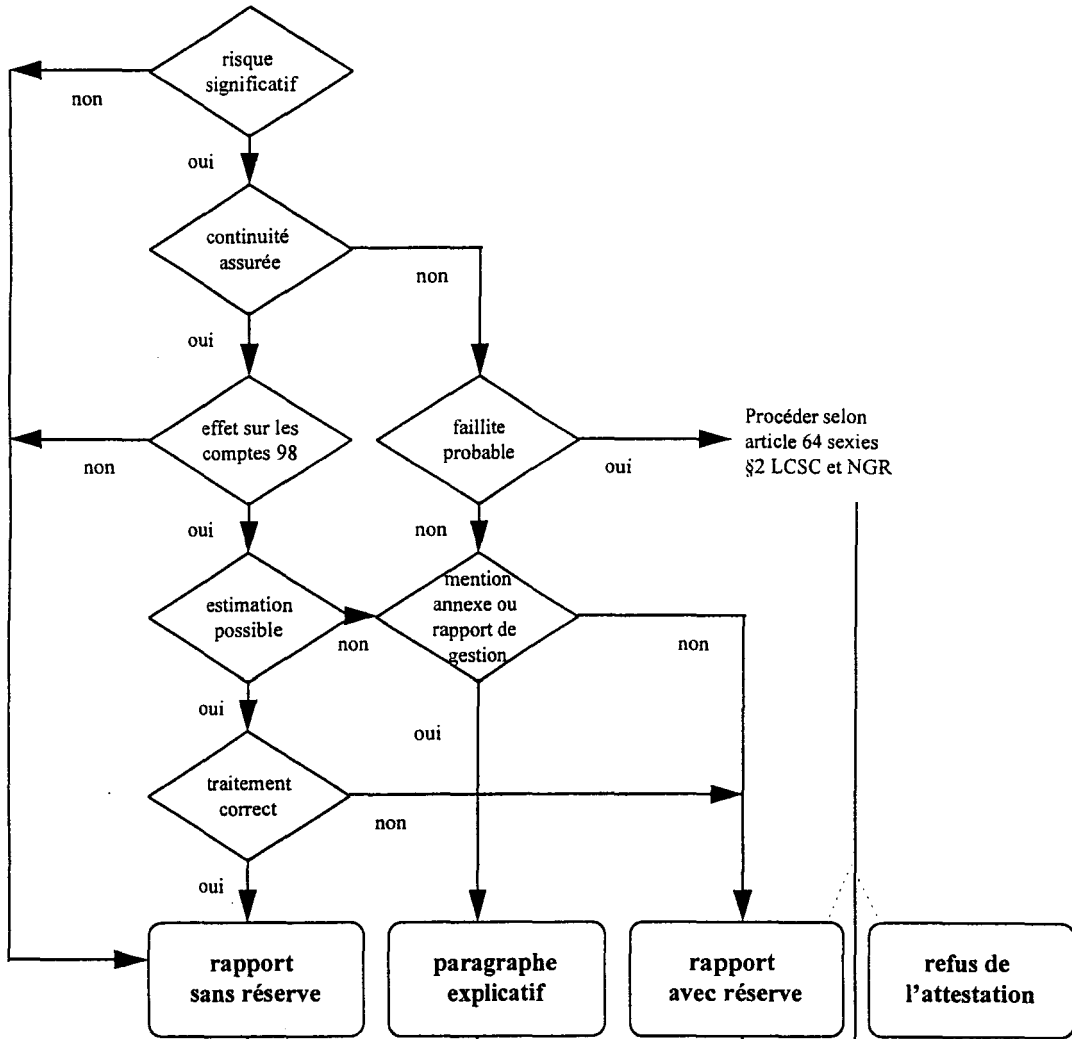
L'information sera considérée comme superflue lorsque l'entreprise a pu effectuer tous les tests significatifs démontrant son aptitude à éviter les conséquences du changement de millénaire (ci-dessus paragraphe 14, alinéas 2 et 3).

Si les dirigeants ont clairement exposé leur plan d'adaptation dans le rapport de gestion, sans que les phases du projet, y compris la phase de tests, soient terminées, la mention en deuxième partie du rapport de révision est néanmoins utile; le cas échéant, le commissaire-reviseur se réfèrera expressément au rapport de gestion.

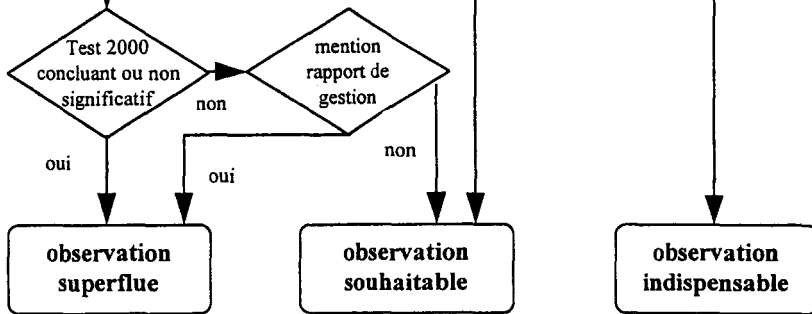
Si le rapport de gestion est jugé incomplet parce qu'il ne contient pas les informations indispensables sur cette circonstance qui est susceptible d'avoir une influence notable sur le développement de la société, le commissaire-reviseur doit émettre des objections ou observations dans la seconde partie de son rapport pour infraction à l'article 77 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, même s'il a déjà émis une réserve sur les comptes annuels dans la première partie de son rapport.

ANNEXE

PREMIERE PARTIE



DEUXIEME PARTIE



ANNEXE C: CHECK-LIST DE CONTRÔLE

Partie 1 - Analyse du problème

Revue des systèmes d'information automatisés

	Oui	Non
1. L'inventaire des systèmes d'information significatifs et des composants électroniques a été documenté dans la «Revue de la technologie employée».		

Analyse de dépendance

Quels systèmes d'information (centralisés, décentralisés ou développés par les utilisateurs) sont les plus critiques pour l'entreprise et pourquoi?	Quelles sont les conséquences à attendre en cas de manque de fiabilité ou de discontinuité?

	Oui	Non
Est-il question d'une dépendance substantielle vis-à-vis des fournisseurs de systèmes externes (par ex. connexions, EDI, service bureau)?		
Si oui, commentaire.		

Jugement de la prise de conscience par la direction

Les dirigeants doivent jouer un rôle de direction et d'animation dans le traitement de la problématique de l'an 2000. À cette fin, la direction doit être consciente des conséquences possibles de la problématique de l'an 2000 pour son entreprise. Cette prise de conscience ne se limite pas à la reconnaissance des difficultés que peut produire le passage à l'an 2000 mais comprend également l'élaboration de plans concrets pour résoudre des problèmes liés au passage à l'an 2000 qui se poseront.

Les questions suivantes ont pour but d'évaluer dans quelle mesure la direction a pris conscience des problèmes qui pourraient se poser dans le cadre du passage à l'an 2000 :

	Oui	Non	N/A
1. La haute direction de l'entreprise se sent-elle concernée par la problématique de l'an 2000?			
2. Existe-t-il un projet défini en vue d'analyser et de résoudre le problème?			
3. La haute direction est-elle régulièrement informée des suites du projet an 2000?			
4. A-t-on fixé un calendrier précis pour le développement du projet an 2000?			
5. Des moyens suffisants (autant en hommes qu'en moyens financiers) sont-ils disponibles pour garantir que le projet an 2000 pourra être correctement terminé et dans les temps prévus?			
6. La direction est-elle consciente du fait que le problème de l'an 2000 n'influence pas seulement les systèmes informatisés mais également d'autres matériels qui sont dépendants de puces électroniques ou de programmes informatiques (par ex. ascenseurs, systèmes de sécurité, etc.)?			
7. L'entreprise a-t-elle pris en considération la stabilité des systèmes qui se trouvent en-dehors de l'organisation? Par exemple, en cas de sous-traitance de certaines fonctions (par ex. l'administration des salaires), l'utilisation de l'EDI et d'autres connexions.			

	Oui	Non	N/A
8. L'entreprise a-t-elle élaboré un plan de secours concernant le passage à l'an 2000 (comprenant notamment le remplacement de logiciels anciens, la reprogrammation des codes sources existants, la restructuration des fichiers de données, etc.)?			
9. Un temps suffisant a-t-il été prévu pour convertir et tester? (Ceci s'applique également lorsqu'il est fait usage d'une programmation standard)			
10. La finalisation du projet an 2000 est-elle prévue avant le 30 juin 1999, en manière telle qu'il reste suffisamment de temps pour faire face à des problèmes imprévus?			

Conclusions	Oui	Non
La direction est-elle suffisamment consciente des problèmes de l'an 2000?		
Motivation		

Si la direction n'est pas assez consciente ou si elle n'a pas pris les initiatives nécessaires, il y a lieu de s'entretenir à bref délai à ce propos avec ses représentants.

Si la direction manifeste une compréhension suffisante de la problématique de l'an 2000, il y aura lieu de porter un jugement sur le suivi des mesures adoptées.

Partie 2 - Évaluation du plan 2000 de l'entreprise

La partie 2 du questionnaire doit être complétée dans l'hypothèse où le reviseur considère que la direction de l'entreprise est suffisamment consciente du problème de l'an 2000 et a adopté des actions pour y faire face.

Analyse	Oui	Non	N/A
1. L'entreprise a-t-elle réalisé un inventaire de tous les composants qui peuvent être influencés par l'an 2000?			
2. L'entreprise a-t-elle effectué une analyse de risques afin de: <ul style="list-style-type: none"> - évaluer la mesure de l'importance de chaque composant? - déterminer le risque qui pourrait exister si certains composants ne sont pas rendus compatibles avec l'an 2000 en temps opportun? 			
3. L'analyse du problème de l'an 2000 prête-t-elle une attention suffisante: <ul style="list-style-type: none"> - aux applications sur PC développées par les utilisateurs finaux eux-mêmes (par ex. des tableurs complexes); - la compatibilité avec l'an 2000 d'autres composants électroniques tels que des <i>operating system</i>, réseaux, ...; - aux connexions entre des systèmes individuels ainsi qu'aux connexions avec les systèmes des principaux fournisseurs? - au fait que certaines applications peuvent déjà causer des problèmes avant le début de l'an 2000 (par ex. les contrats à long terme); - à l'influence que de nouvelles applications peuvent avoir sur des composants électroniques (par ex. la capacité des réseaux)? - au fait que l'an 2000 est une année bissextile? 			
4. L'entreprise a-t-elle pris contact avec ses fournisseurs de software et hardware afin de savoir si leurs composants sont compatibles avec l'an 2000?			
5. Les fournisseurs de programmes standards et de composants électroniques ont-ils donné des garanties sérieuses relatives à la compatibilité avec l'an 2000?			

Gestion du projet	Oui	Non	N/A
1. Sur la base de l'inventaire et de l'analyse de dépendance, l'entreprise a-t-elle établi un plan d'action?			
2. Un groupe de gestion du projet a-t-il été constitué afin de résoudre le problème de l'an 2000?			
3. Un membre de la direction générale fait-il partie de ce groupe de gestion du projet?			
4. Les compétences et les responsabilités des membres du groupe de gestion du projet ont-elles été clairement déterminées?			
5. A-t-on élaboré un calendrier critique pour l'exécution du projet an 2000 dans lequel un temps suffisant a été réservé pour des problèmes imprévus?			
6. Le projet 2000 accorde-t-il une attention suffisante aux constatations et problèmes relatifs à des points critiques et donne-t-il des suites appropriées à ces questions?			
7. Existe-t-il un plan formel de secours pour le cas où le problème de l'an 2000 n'aurait pu être résolu dans les temps requis?			

Mise à disposition des capacités nécessaires	Oui	Non	N/A
1. Les moyens financiers nécessaires ont-ils été rendus disponibles pour traiter le problème de l'an 2000?			
2. Le nombre de personnes compétentes affectées au traitement du problème de l'an 2000 est-il suffisant?			
3. Les capacités en matière électronique (par ex. hardware) disponibles ou contractées pour assurer la conversion et les tests nécessaires sont-elles suffisantes?			

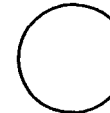
Conversions, tests et mises en œuvre	Oui	Non	N/A
1. Les plans suivants ont-ils été préparés: – plan de conversion; – plan de tests; – plan de mise en œuvre (implémentation).			
2. Le plan de conversion concerne-t-il aussi bien les applications que les fichiers de données?			
3. Des tests sont-ils exécutés afin de déterminer si les programmes et systèmes (par ex. les logiciels achetés) qui sont supposés compatibles avec l'an 2000, sont effectivement compatibles?			
4. Après conversion, les systèmes sont-ils testés afin de déterminer s'ils fonctionneront effectivement de façon correcte avant et après l'an 2000 (par ex. 29 février 2000 et 9/9/99)?			
5. Le plan de tests prévoit-il des tests formels des connexions entre les systèmes individuels ainsi que des connexions avec les principaux fournisseurs?			

Synthèse	Oui	Non	N/A
1. L'analyse du problème de l'an 2000 est-elle d'un niveau suffisant?			
2. L'organisation du projet est-elle conforme aux besoins?			
3. Une capacité suffisante est-elle mise à disposition?			
4. La conversion, les tests et la façon dont ceux-ci sont mis en œuvre sont-ils conformes aux besoins?			

Jugement d'ensemble	Oui	Non	N/A
Les travaux planifiés offrent-ils les garanties suffisantes que le problème de l'an 2000 sera traité de façon appropriée et en temps voulu?			
Motivation			

Client: Client XYZ
 Période: 31/12/98
 Objet: Examen de la technologie utilisée

Préparé par:	Initiales:	Date: 24/11/1998
Revu par:



		Énumérer les plateformes (fournisseur/modèle) utilisées par le client et marquer chaque application qui tourne sur une plateforme déterminée.					
Nom de l'application	Les principaux processus de l'entreprise qui sont soutenus par chacune de ces applications	Plateforme 1: AS/400 IBM	Plateforme 2: UNIX	Plateforme 3: (nom à compléter)	Plateforme 4: (nom à compléter)	Plateforme 5: (nom à compléter)	Décrire le code source de l'application software, en utilisant une des descriptions suivantes: 1. développé en interne 2. acheté, mais non adapté 3. acheté et adapté 4. sous-traité / Centre de service
JD Edwards	Grand livre	X					2
	Balance fournisseurs	X					2
	Balance clients	X					2
	Cycle des achats	X					2
Sales Order Processing (SOP)	Cycle des ventes		X				1
	Gestion des stocks		X1				
	Planning de production		X1				
		Énumérer le nom du système de software utilisé pour chaque plateforme mentionnée ci-dessus et indiquer où s'effectue physiquement le traitement.					
Operating System Software		OS/400	AIX				
Access Control Software		OS/400	AIX				
Program Management System							
Database Management System		DB/400	Oracle 7				
Communication / Autres		SNA	TCP/IP				
Localisation du traitement (ex. ville)		Bruxelles	Bruxelles				

ANNEXE D : LETTRE DE DÉCLARATION DES DIRIGEANTS

Dans la note technique de l'IRE du 4 septembre 1998, le Conseil de l'Institut notait que des déclarations écrites des dirigeants pourraient être demandées afin de confirmer que la problématique de l'an 2000 n'est pas significative pour l'entreprise ou que, de l'avis des dirigeants, des mesures adéquates ont été prises pour y faire face (voy. le paragraphe 27). Le lecteur trouvera ci-dessous deux exemples de paragraphes qui pourraient être ajoutés dans une lettre de déclaration des dirigeants établie conformément à la recommandation du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises du 6 juin 1997 (voy. le Vademecum 1997 page 455). Selon la division en paragraphes de l'annexe à cette recommandation, on peut classer le problème de l'an 2000 parmi les éléments d'incertitude (D).

IMPACT NÉGLIGEABLE

Le résultat de notre examen nous a conduit à la conclusion que la question de l'an 2000 ne représente pas un risque significatif pour la poursuite des activités de l'entreprise ni un risque important d'erreurs dans la préparation des états financiers.

PLAN 2000 EN COURS

La direction a examiné l'impact de l'an 2000 sur les systèmes informatiques et automatisés en ce qui concerne leurs conséquences sur la préparation des états financiers et la continuité de l'entreprise. Un plan de conversion a été mis en place en vue d'adapter si nécessaire les systèmes avant l'avènement de l'an 2000 afin d'éviter que ceux-ci ne créent des erreurs significatives dans les enregistrements comptables ou ne portent préjudice au bon développement des activités de l'entreprise.

ANNEXE E:

EXEMPLE DE PARAGRAPHE À INSÉRER DANS UN RAPPORT DE RÉVISION EN RELATION AVEC LE PROBLÈME DE L'AN 2000

Pour la compréhension des différentes hypothèses visées ci-dessous, on peut se référer au diagramme figurant en annexe à la note technique de l'IRE, adoptée par le Conseil le 4 septembre 1998.

PREMIÈRE PARTIE DU RAPPORT:

PARAGRAPHE EXPLICATIF CONCERNANT UNE INCERTITUDE

«Comme il est mentionné dans le rapport de gestion, l'entreprise a examiné le problème de l'an 2000 et a mis au point un plan d'action. À la date de ce rapport, il subsiste cependant une incertitude importante en ce qui concerne l'estimation des garanties données à propos de produits délivrés par l'entreprise.»

PREMIÈRE PARTIE: PARAGRAPHE EXPLICATIF RELATIF À LA CONTINUITÉ

«Comme il est mentionné dans le rapport de gestion, l'entreprise a examiné les problèmes liés au changement de millénaire. À la date du présent rapport, le plan d'action pour faire face à ce problème, y compris la mise au point d'un plan de secours efficient, n'a pas été développé de façon suffisante en manière telle qu'il subsiste une incertitude quant aux conséquences que ce problème pourrait avoir pour la continuité de l'entreprise.»

PREMIÈRE PARTIE: RÉSERVE

«Ni dans l'annexe des comptes annuels ni dans le rapport de gestion, il n'est fait mention des conséquences que pourrait avoir le changement de millénaire sur les comptes annuels. Une incertitude importante existe en ce qui concerne les engagements de garantie pour les produits ou prestations livrés aux clients de l'entreprise. À défaut de critères objectifs d'appréciation, l'estimation des pertes éventuelles qui en découlent est inévitablement aléatoire.»

DEUXIÈME PARTIE DU RAPPORT

«Ainsi que le Conseil d'administration en fait état dans son rapport de gestion, l'entreprise a examiné les problèmes qui découlent du changement de millénaire et a développé à cet égard un plan d'action. À la date du présent rapport, les résultats des tests concernant les adaptations requises ne sont cependant pas encore entièrement connus.»

CHAPITRE III: RECOMMANDATIONS INTERNATIONALES D'AUDIT RELATIVES À L'AN 2000

Implications For Management And Auditors Of The Year 2000 issue

Contents	Paragraphs
Introduction	1
Purpose of the Statement	2 - 4
Clarifying Responsibilities	5 - 18
Making Appropriate Inquiries of Management	19 - 32
Reporting to Management and Those Charged with Governance	33 - 36
Potential Impact on the Audit Report	37 - 44

This International Auditing Practice Statement (IAPS) has been prepared by the International Auditing Practices Committee (IAPC) of the International Federation of Accountants (IFAC). It was approved by the IAPC in June 1998 for publication in July 1998.

The purpose of this IAPS is to provide practical assistance to auditors in considering Year 2000 issues in the audit of financial statements. It does not affect the basic principles and essential procedures of International Standards on Auditing (ISAs).

The Public Sector Perspective (PSP) issued by the Public Sector Committee of the International Federation of Accountants is set out at the end of an IAPS. Where no PSP is added, the IAPS is applicable in all material respects to the public sector.

Introduction

1. The Year 2000 issue has had much publicity, but although all entities should be aware of it, responses are varied, with some entities still doing little. The issue is simple to explain; it has arisen because where computerized systems identify the year using two digits only, the digits 00 may be misinterpreted, for example, as 1900 or a special code or an error condition, potentially causing errors or operational failure of computerized

systems. In addition, some computerized systems do not properly perform calculations with dates beginning in 1999, because these systems use the digits 99 in date fields to represent something other than the year 1999. It is also important to recognize that the Year 2000 is a leap year and that not all systems recognize February 29, 2000 as a valid date. The impact of these issues is not simple to predict, because even though the basic Year 2000 issue is well publicized, there are new issues emerging and, as a result, appropriate further guidance may need to be developed. The Year 2000 issue may manifest itself before, on or after January 1, 2000 and its effects on financial reporting and operations may range from inconsequential errors to business failure. Accordingly it is appropriate for auditors to consider this guidance immediately in the audits of financial statements.

Purpose of the Statement

2. This guidance is intended to clarify the impact of this issue on a financial statement audit and is based on the following principles:
 - (a) it is management's responsibility to ensure the entity adequately addresses the issue;
 - (b) the auditor's responsibilities outlined in International Standards on Auditing (ISAs) have not changed; and
 - (c) the auditor obtains a sufficient understanding of any material impact on the financial statements subject to audit.
3. There is a risk of an «expectation gap» developing between auditors, and preparers and users of financial statements about what the auditor is expected to do in regard to the Year 2000 issue. The effects of the Year 2000 date change can be widespread throughout an entity and may be far removed from the recording of transactions normally reflected in the financial statements. The most significant effects may relate to the operating functions of an entity and may not have any direct impact on the process for recording transactions. Nevertheless, any significant potential disruption to, or failure of operating systems may impact the recognition, measurement and disclosure of items of the current period, for example, the reporting of assets and liabilities reflecting benefits or sacrifices of future economic benefits reflecting entity operating activities.
4. The objectives of this guidance are therefore:
 - To assist in clarifying the respective responsibilities of the auditor and management.
 - To suggest inquiries for the auditor to make of management.
 - To suggest matters that might be reported to management.
 - To provide assistance in the application of ISAs to this issue.
 - To outline circumstances where the auditor may issue a modified report.
 - To assist in overcoming the risk of an audit expectation gap arising.

Clarifying Responsibilities

5. In addressing the responsibilities of auditors and management for the Year 2000 issue, it is important to recognize that it is not, and will not, be possible for any entity to

represent that it has achieved complete Year 2000 compliance and to guarantee its remediation efforts. The problem is simply too complex for such a claim to have legitimacy. The nature and complexity of the issue means that efforts to deal with Year 2000 problems are effectively risk mitigation.

General Responsibilities of Auditors

6. To avoid doubt or misunderstanding, the auditor explains to management that the Year 2000 issue does not create any new responsibilities for the auditor, and that the Year 2000 issue will be addressed by the auditor only in so far as it affects existing audit responsibilities. Those responsibilities relate to the auditor expressing an opinion whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with the appropriate financial reporting framework. An audit of financial statements does not provide assurance that the entity's systems, or any other systems, such as those of suppliers or vendors, are, or will be, Year 2000 compliant.
7. This explanation can be by discussion, but is ordinarily confirmed in writing. Accordingly, it is preferable that the auditor informs management in an engagement letter or other communication that the Year 2000 issue will be considered only to the extent of the auditor's responsibility to express an opinion on the financial statements and that management, not the auditor, is responsible for ensuring that the entity is prepared for the Year 2000 date change. The auditor also considers informing those with governance responsibilities of these matters.
8. Because of the inherent risks that an entity may face, which could be impacted by both internal and external factors, the auditor will not be able to provide assurance that an entity's remediation efforts will be successful, as this is not within the scope of an audit of financial statements. Nevertheless, the auditor may be able to comment on the client's process for identifying, managing and remediating its Year 2000 problem that come to the auditor's attention during the normal course of the audit.
9. If, in addition to the audit, the auditor is asked to assist the client with preparations for the Year 2000 date change, this is a separate engagement and a separate engagement letter is appropriate. This statement is not intended to provide guidance for such engagements, which may need to be undertaken together with appropriate specialists or experts. In deciding whether to undertake such an engagement, the auditor considers whether doing so would be in accordance with the Code of Ethics for Professional Accountants issued by the International Federation of Accountants.

General Responsibilities of Management

Management's responsibility for running its business implicitly requires it to take reasonable steps to ensure that the entity is prepared for the Year 2000 date change and the business will not be materially affected. Some of the business risk implications of the Year 2000 issue include:

- The substantial cost of updating or replacing operating and information systems.
- Insurers' exclusions for losses/damages attributable to the Year 2000 issue.

- Operating losses or business failure, if there is extensive disruption to an entity's ability to conduct business because of a Year 2000 problem.
- Reliance on third party systems.
- The ability of suppliers, customers and service providers to meet their obligations to the entity.
- The potential for litigation and regulatory intervention.

Management needs to assess the impact on the entity and make plans to address these types of risks. Management also needs to consider any specific impacts on the financial statements. The review needs to encompass all significant business units, including other group entities, if applicable.

Assessing the Effect on the Entity's Computer Systems

11. The approach to the assessment that an entity takes will depend on its use of and dependence on computers and the type of systems it has. To consider the impact on the business, management will need to compile information on the nature, extent, business significance and likely earliest impact dates of Year 2000 on the entity's computer systems and other date sensitive systems and equipment. This could include:
- The computer environment including hardware, system software, network and communications software.
 - Application software developed in-house by an IT function.
 - User developed application software.
 - Packaged software, considering not just the base package but the way in which it has been implemented.
 - Software provided and operated by third parties under outsourcing arrangements or on a computer bureau basis.
 - Embedded systems in computer controlled equipment used in the entity, for example in manufacturing processes and environment/process control, or in the products sold.

Management's Plans to Address the Issues Identified

12. In entities that do not have complex computer systems formal plans may not need to be prepared, but management has a responsibility to address the Year 2000 issue. In other entities, management needs to have prepared plans for remediation. For example, depending on the circumstances, management's plans may need to address:
- Establishing an overall steering committee structure.
 - Defining individual projects for replacing or amending systems.
 - Establishing a timetable and appropriate milestones.
 - Resourcing the projects.
 - Developing and testing an implementation strategy.
 - Identifying constraints.
 - Establishing a process for monitoring implementation.
 - Establishing a contingency plan.

Management may need to consider obtaining external help to plan and to address the issues identified. This could include extensive reliance on the entity's software suppliers especially where the usage of computers is confined to a few functions and simple, unmodified packages are used.

Management's Assessment of the Impact on the Financial Statements

13. It is also management's responsibility to ensure that the financial statements reflect any impact caused by the Year 2000 issue that has a material effect on the financial statements. Matters to consider will include:
- The impact with respect to forward looking financial information used as a basis for financial reporting.
 - The establishment of an entity-wide definition of a Year 2000 cost and how such costs will be treated in the financial statements.
 - The write-down of assets such as software or computer controlled equipment that may be rendered inoperable.
 - Changes in amortization rates due to changes in estimates of useful life.
 - The evaluation and disclosure of commitments.
 - Disclosure of contingent liabilities such as for rectifications under warranties, litigation or compensation where the entity is a supplier of equipment requiring modification.
 - Disclosure of measurement uncertainty such as the recoverable amount of operating assets which are dependent upon successful Year 2000 remediation plans.
 - Any impact on the assessment of going concern particularly an evaluation of the magnitude of the costs and/or impact on operations.

Management needs to consider specific requirements for the disclosure of Year 2000 issues, particularly those required by regulatory bodies and the relevant financial reporting framework.

14. Management's consideration of the impact on the financial statements also needs to include an assessment of the possibility that account balances or accounting estimates have been misstated, noting that the Year 2000 issue can, in some cases, cause error in systems before the Year 2000 arrives. For example, where the system carries out calculations involving future dates, errors may start arising as soon as dates beyond December 31, 1999 are included in the calculations.
15. As part of the assessment of the applicability of the going concern basis as required by IAS 1 «Presentation of Financial Statements», management needs to consider whether the issue raises any uncertainty as to the continuing applicability of the underlying going concern assumption. Matters raising uncertainty concerns include significant remediation costs in relationship to net worth, insufficient funds to cover remediation costs, the lack of time or skills to address issues, ability of customers to meet their obligations because of the Year 2000 issue, dependency on suppliers, contractors and public sector entities to meet their commitments to the entity and the continuing functioning of critical operating systems on which the entity is dependent.

Risk of Error and Fraud

16. Management needs to assess the risk of error and opportunities for fraud that could arise where an entity has to make major adaptations to its systems or where the systems are functioning incorrectly. The extent of change and the urgency may cause a relaxation of formal testing and program change control procedures. Manual intervention may occur as problems arise or are identified. Because of the urgency of the issue and consequent demands on manpower, proper supervision and control may not be exercised during the process. Entities may use sub-contractors to identify and implement the program changes. Controls over these sub-contractors may not be stringent, nor may the entity have the necessary knowledge to supervise them properly. This situation increases the risk of processing errors that could result in a material misstatement in the financial statements and the opportunity for managers and/or staff to take advantage of system errors and failures.

Management's Statements to Shareholders and Others

17. The disclosure by management of uncertainties in relation to the impact of the Year 2000 issue or about the plans to address such issues is becoming more common. Views are changing rapidly in regard to the Year 2000 issue and accepted practices may develop in relation to the nature and extent of disclosures by management about the potential impacts of the Year 2000 issue.
18. Management may make statements to shareholders and others in documents containing audited financial information about its assessment of the impact of the Year 2000 issue on the entity and on the planned response. The auditor considers these statements having regard to ISA 720 «Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements» (see paragraphs 31 and 32).

Making Appropriate Inquiries of Management

Planning Considerations and Assessment of Audit Risk

19. To understand the likely significance of the issue to the auditor's responsibilities under International Standards on Auditing, the auditor, in accordance with ISA 310 «Knowledge of the Business», confirms the knowledge of the client's businesses by inquiry of management about:
 - The significance of computers and date sensitive embedded technologies in business operations.
 - The nature of the key computer systems which generate specific accounting information.
 - The dependence of the entity's systems and activities on third parties (for example, outsourcers, customers, suppliers, public sector entities) where failure of the third party systems would have a direct impact on amounts or disclosures in the financial statements.

20. Recognizing the nature of the Year 2000 issue, in accordance with ISA 620 «Using the Work of an Expert», the auditor considers the need to use the work of a computer specialist in obtaining sufficient appropriate audit evidence.
21. The auditor directs inquiries more specifically in order to understand management's views on:
- Any increased risk of fraud or error in accounting information or other information supporting items in the financial statements.
 - The possible impact on specific financial statement amounts or disclosures, including regulatory disclosure requirements.
 - The potential impact, if any, on the going concern basis.
22. Based on existing knowledge of the client and its systems and supplemented as necessary with inquiries of management, the auditor considers whether the financial statements being audited will be misstated because of the effects of the Year 2000 issue. If the risk of a material misstatement is not considered significant, no further audit work is necessary unless information to the contrary comes to the auditor's attention during the audit.

On the other hand, if the risk is significant, the auditor:

- (a) considers management's plan to control the risk;
- (b) assesses the impact on the financial statements; and
- (c) designs audit procedures to address the risk

in accordance with ISA 320 «Materiality» and ISA 400 «Risk Assessments and Internal Control».

23. ISA 401 «Auditing in a Computer Information Systems Environment», paragraph 5 requires the auditor to obtain an understanding of the accounting and internal control systems sufficient to plan the audit and develop an effective audit approach. Where the auditor's preliminary assessment is that control risk is less than high and that therefore reliance on controls is planned, ISA 400, paragraph 31 requires the auditor to obtain audit evidence through tests of those controls being relied upon. On the other hand, where the auditor assesses control risk as high and the Year 2000 issue has been identified as being of potential financial statement significance, the auditor considers modifying the approach taken to obtaining evidence that the information has not been misstated by undertaking specific substantive procedures.
24. ISA 500 «Audit Evidence» requires that the auditor obtains sufficient appropriate audit evidence on which to base the audit opinion on the financial statements, based on the auditor's assessment of materiality and audit risk. The adequacy of evidence is a matter of professional judgment. In circumstances where the client has analyzed the impact or has plans to address the impact of the Year 2000 issue on the financial statements under audit, the auditor obtains information about management's plans in relation to the risk of material misstatement and assesses whether any adverse effects of the Year 2000 issue on the financial statements under audit have been addressed.

25. In considering management's analysis, the auditor may inquire about general factors such as:
- Whether the impact analysis was carried out systematically and the quality of records documenting that process.
 - Whether all significant business units were involved in the process.
 - Information (or test results) obtained from IT suppliers on packaged systems and outsourced systems.
 - The skills, knowledge and experience of the staff involved in the impact analysis.
26. In considering management's plans and progress monitoring, the auditor may consider inquiring as to how management has satisfied itself that:
- Systems replacement or modification projects are being led by staff with experience of such projects (either internal or provided by external suppliers or advisors).
 - Sufficient resources have been committed to the systems projects identified.
 - Appropriate timescales have been allocated for the systems projects identified and adequate time and resources have been allocated to test modified or replaced systems.
 - Progress against plans is being monitored rigorously and regularly.
 - Slippage against the plan has resulted in positive action or reprioritization.
 - Contingency planning is being addressed.
27. Where Year 2000 modifications affect an entity's systems that produce information for the financial statements, for example accounting estimates, the auditor tests management's plans in accordance with ISA 401 «Auditing in a Computer Information Systems Environment» and ISA 402 «Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations».

Auditors of Subsidiary Entities

28. Taking into account knowledge of the activities of subsidiary entities, the principal auditor considers whether other auditors have made inquiries about the Year 2000 issue in relation to the entities they are auditing, in the same way as suggested in this guidance, particularly in those subsidiaries that comprise major parts of the group's business.

Internal Auditing

29. In some entities, the internal audit function will be involved in reviewing management's Year 2000 processes, and the external auditor may find that Year 2000 related information can be obtained through inquiries of the internal audit function and the review of its working papers. Where the external auditor decides to use specific internal audit work in determining the nature, timing and extent of audit procedures, the work that the internal audit function has performed is evaluated by the external auditor to confirm its adequacy for the external auditor's purposes in accordance with ISA 610 «Using the Work of Internal Auditing».

Management Representations

30. For information included in the financial statements or in the notes to the financial statements, the auditor considers obtaining management representations on Year 2000 issues in accordance ISA 580 «Management Representations».

Auditor's Considerations of Management Statements

31. Other information included in documents containing audited financial statements may discuss the effects of the Year 2000 issue. For example, management may make qualitative statements about the adequacy of its Year 2000 mitigation efforts and/or the likelihood of their success in information about performance, operations and risk management. In accordance with ISA 720, the auditor reads the other information to identify material inconsistencies with the audited financial statements.
32. The auditor may become aware of other information about the Year 2000 issue that, although not necessarily inconsistent with the audited financial statements, appears to be a material misstatement of fact, such as the entity's description of its efforts to mitigate the effects of the Year 2000 issue. In that case the auditor discusses the concern with management. If the auditor concludes that the matter has not been satisfactorily addressed, the auditor takes further action which could include notifying those persons with governance responsibilities in writing of the auditor's concern regarding the other information and obtaining legal advice.

Reporting to Management and Those Charged with Governance Responsibilities

33. To avoid misunderstandings about the auditor's responsibilities with respect to Year 2000 matters, the auditor explains these responsibilities under ISAs dealing with communications on these issues during audits leading up to the Year 2000.
34. During the audit, the auditor may identify Year 2000 related matters that represent material weaknesses in the design or operation of the accounting and internal control systems relevant to financial statement assertions that need to be formally communicated to management. In addition, the auditor may also identify other conditions arising from the Year 2000 issue that may be of interest to management in discharging its responsibilities, and may consider reporting these matters to management so that they can be addressed.
35. In making any such reports, the auditor communicates to management the limits of the work on which the comments are based (which would only be that work necessary to fulfil the audit responsibilities), and that consequently, failure to report does not mean that there are no deficiencies.
36. The auditor may similarly report issues to those charged with governance responsibilities, such as a supervisory board or the board of directors including the audit committee where one exists. Any comments are to be made in the context of the auditor's responsibility for giving an opinion on the financial statements.

Potential Impact on the Auditor's Report

37. While this guidance does not repeat the general principles of audit reporting under ISAs, it is important to recognize that situations requiring a modified report in respect of financial statements currently being audited under ISAs may be encountered in relation to Year 2000 issues:
- (a) an emphasis of matter paragraph may be required where the notes to the financial statements include information relating to a significant uncertainty;
 - (b) an emphasis of matter paragraph is required where there is a going concern problem relating to Year 2000 issues;
 - (c) a qualified or adverse opinion may be required where there is a disagreement with management about the manner in which Year 2000 issues such as those in paragraph 13 are dealt with in the financial statements;
 - (d) a qualified or disclaimer of opinion may be required where there is a limitation on scope where necessary evidence that does, did or should exist in relation to the impact of Year 2000 issues is not available to the auditor.

There are some particular areas that warrant further consideration. The significance of the paragraphs that follow will be greater as the Year 2000 approaches.

Lack of Information from the Entity

38. The auditor obtains sufficient appropriate evidence that the financial statements are not materially misstated. A modified report is appropriate where the auditor has a reasonable basis for considering that the possible impact of Year 2000 issues is material and has not been able to obtain sufficient appropriate evidence.
39. For some entities, management's assessment of the impact on the entity, and any plans to address the issues may be insufficient, for example, because the entity may not have the expertise or resources to carry out a detailed and rigorous analysis of its systems. In some cases, management may not have even considered whether the problem could affect the entity. It is not the auditor's responsibility to attempt to rectify any lack of analysis or planning by management, and a modification based on a limitation on scope is appropriate, but only if the lack of analysis or planning affects the financial statements being audited.
40. In some cases evidence cannot reasonably be expected to be available. This may be because of the scale of the tasks, or the extent to which much of the relevant information is based on management proposals and intentions. In this case it is unlikely that the auditor can independently perform an assessment of the impact. If management is unwilling to provide a written representation of its significant proposals and intentions, then a scope limitation exists. If the only evidence that can reasonably be expected to be available to the auditor is a written representation, and such a representation is provided, the auditor considers whether there is a significant uncertainty with respect to the financial statement issues associated with the Year 2000.
41. A major impact on an entity's financial statements could be caused by problems that are external to the entity itself (e.g. suppliers, customers or EDI interfaces). Evidence about the impact may also be external to the entity. In these circumstances the auditor considers the impact, if any, on the audit report and considers the guidance in paragraph 37 above.

Considerations in Respect of Going Concern

42. Paragraph 5 of ISA 570 «Going Concern» requires the auditor to consider the risk that the going concern assumption may no longer be appropriate. As the Year 2000 approaches, going concern considerations become increasingly significant.
43. In some cases, management's assessment of the impact of the Year 2000 issue may cause the going concern assumption of the entity to be called into question unless management can take effective action to address the impacts identified. For example:
- Business critical systems may become inoperable beyond a certain date and cannot be changed or new systems cannot be installed in time.
 - Embedded technologies may cause vital machinery to be rendered similarly inoperable and the entity cannot afford or obtain replacement machinery.
 - Key suppliers or customers of the entity, or public sector entities on whom it is dependent, may suffer problems that disrupt the supply chain so that the entity goes out of business.
 - A supplier of either computer hardware or software, or of computer controlled machinery which is not Year 2000 compliant may be threatened by the costs of product liability and of legal suits.
44. In considering management's assessment of the impact of the Year 2000 and the appropriateness of the going concern assumption underlying the preparation of the financial statements for the foreseeable future the auditor refers to the requirements of ISA 570 «Going Concern».

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the prior written permission of IFAC.

CHAPITRE II: LE PROGRAMME DE RÉVISION

Programme de révision relatif au problème de l'an 2000

Client: Date du contrôle:

Exécuté par: Revu par:

INTRODUCTION

Ce programme de révision constitue un guide pour l'évaluation du problème de l'an 2000 par le commissaire-reviseur dans le cadre de son contrôle des comptes annuels à partir de l'exercice en cours lors de la parution de la note technique approuvée par le Conseil de l'Institut le 4 septembre 1998.

Avant d'évaluer le problème de l'an 2000, il est important que le commissaire-reviseur s'interroge sur le fait qu'il dispose de l'expertise nécessaire pour exécuter cette évaluation lui-même. En fonction de la complexité des systèmes informatiques, il fera le cas échéant appel aux services d'un expert.

Si le reviseur fait appel aux travaux spécifiques d'un expert externe ou du département d'audit interne du client pour l'évaluation du problème de l'an 2000, il doit se baser sur les recommandations du 10 novembre 1989 et du 6 septembre 1996 relatives respectivement à l'utilisation des travaux d'un service d'audit interne et à l'utilisation des travaux d'un expert.

En outre, le reviseur doit vérifier avec les confrères en charge dans les entreprises filiales, dans quelles mesures la problématique de l'an 2000 a été correctement prise en considération lors du contrôle de ces filiales.

Contrôles à exécuter	Statuts	Références
<p>1. Mention des responsabilités du commissaire-reviseur:</p> <p>a. Notification écrite à l'organe d'administration de l'entreprise, de la responsabilité du commissaire-reviseur en ce qui concerne le problème de l'an 2000. <i>(Voyez le modèle de lettre envoyé par l'Institut en date du 29 mai 1998, repris en Annexe A).</i></p> <p>b. Envisager de provoquer une réunion spécifique avec la direction de l'entreprise et/ou l'organe d'administration compétent pour examiner les problèmes liés à l'an 2000</p>		

Contrôles à exécuter	Statuts	Références
<p>2. Jugement du risque inhérent pendant la phase de préparation du contrôle :</p> <p>a. Sur la base de la connaissance de l'activité de l'entreprise et de ses systèmes informatiques ainsi que des discussions avec les responsables financiers et opérationnels, évaluer dans quelle mesure les problèmes relatifs au passage à l'an 2000 représentent un risque significatif pour la continuité de l'entreprise et les comptes annuels de cette dernière. <i>(Voyez l'Annexe B reprenant des exemples de la façon dont le problème de l'an 2000 peut avoir un effet sur les comptes annuels).</i></p> <p>b. Évaluer dans quelle mesure la direction est suffisamment consciente du problème de l'an 2000. <i>(À cette fin, on fera utilisation de la Check-list 2000 reprise en Annexe C - partie 1).</i></p>		
<p>Les étapes suivantes ne donneront lieu à des contrôles que dans la mesure où le risque du problème de l'an 2000 a été jugé significatif pour l'entreprise.</p>		
<p>3. Évaluer si le niveau d'exécution du plan relatif au problème de l'an 2000 pourrait conduire à des incertitudes importantes en relation avec la continuité de l'entreprise :</p> <p>a. Recueillir l'information nécessaire auprès de l'entreprise en ce qui concerne le plan 2000 et évaluer l'état d'avancement de ce plan ainsi que l'impact qu'il peut avoir sur la survie de l'entreprise. <i>(À cette fin, on fera utilisation de la Check-list 2000 reprise en Annexe C - partie 2).</i></p> <p>b. Lorsque le plan d'action de l'entreprise a été jugé insuffisant, évaluer les conséquences de cette insuffisance pour l'entreprise. <i>(À cette fin, on fera notamment utilisation de l'information recueillie dans le cadre de la Check-list 2000 reprise en Annexe C - partie 1).</i></p>		

Contrôles à exécuter	Statuts	Références
<p>4. Évaluer dans quelle mesure les comptes annuels reflètent de façon appropriée toutes les conséquences significatives du problème de l'an 2000:</p> <p>a. À cette fin, on pourra faire usage du guide d'identification des problèmes éventuels reproduit en <i>Annexe B</i>.</p> <p>b. On pourra également faire usage de l'information recueillie dans le cadre de l'évaluation du problème de l'an 2000 pour l'entreprise (<i>Check-list 2000 reprise en Annexe C - partie 1</i>) ainsi que de l'évaluation du plan élaboré par l'entreprise pour répondre au problème de l'an 2000 (<i>Check-list 2000 reprise en Annexe C - partie 2</i>)</p>		
<p>5. Évaluer l'incidence du problème de l'an 2000 sur l'ap-proche de contrôle:</p> <p>a. Déterminer les tests complémentaires éventuels pour l'évaluation des mesures de contrôle interne et/ou des systèmes informatiques</p> <p>b. Déterminer des tests de validation complémentaire éventuels</p>		
<p>6. Évaluer le caractère complet et correct des mentions reprises dans le rapport de gestion et l'annexe à propos du problème de l'an 2000, conformément aux paragraphes 14 et 15 de la note technique de l'IRE</p>		
<p>7. Obtenir le cas échéant des déclarations écrites des dirigeants conformément au paragraphe 27 de la note technique de l'IRE (<i>Voir exemple en Annexe D</i>)</p>		
<p>8. Établir un rapport de révision (parties 1 et 2), conformément aux directives comprises dans les paragraphes 32 à 38 ainsi que dans le diagramme décisionnel annexé à la note technique de l'IRE (<i>Voir exemple en Annexe E</i>)</p>		
<p>9. Formuler des recommandations éventuelles</p>		

ANNEXE A:

MODÈLE DE LETTRE - SENSIBILISATION AU PROBLÈME DE CHANGEMENT DE MILLÉNAIRE

Nom du client
adresse du client

À l'attention du conseil d'administration ou du gérant

Messieurs,

Vous avez sans doute pris connaissance par les médias, des problèmes qui pourraient se poser à l'occasion du passage à l'an 2000 (problématique du changement de millénaire), ainsi que des conséquences importantes que ceci pourrait avoir sur le monde des entreprises. Celles qui ne parviendraient pas à traiter la question de façon appropriée risqueraient d'être confrontées à des dysfonctionnements ou à des défaillances des systèmes, à la perte de leur position concurrentielle, à des demandes de dommages et intérêts et peut-être même à des difficultés du point de vue de la continuité de leurs activités. Sans aucun doute, cette question présente également de l'intérêt pour votre entreprise.

Bien entendu, les dirigeants de l'entreprise sont responsables de l'identification des systèmes informatiques et automatisés qui sont concernés par la problématique du changement de millénaire. Ils auront à cœur de développer et de mettre en œuvre un plan d'action en cette matière. À notre avis, il est recommandé que la problématique de changement de millénaire ainsi que le plan d'action fassent l'objet d'un suivi et d'une évaluation au plus haut niveau de l'entreprise.

En tant que commissaire-reviseur de votre entreprise, nous sommes responsables de déterminer avec une certitude raisonnable que les comptes annuels ne contiennent aucune inexactitude significative. Conformément à l'objet normal de nos missions de certification, il ne nous appartient pas de rechercher les influences de la problématique du changement de millénaire sur le fonctionnement opérationnel de l'entreprise; notre mission ne comprend pas la délivrance d'une certification relative à «la compatibilité an 2000».

Dans le cadre de nos responsabilités, nous envisageons toutefois de mettre en œuvre la démarche suivante:

- discussion du processus d'identification des problèmes liés au changement de millénaire au sein de l'entreprise, discussion de l'importance de ces questions pour votre entreprise et du plan d'action en la matière;
- évaluation de l'impact de la problématique du changement de millénaire sur les comptes annuels de l'entreprise relative à l'année en cours et détermination de l'influence sur les travaux d'audit.

Si vous le souhaitez, je suis évidemment disposé à évoquer ces questions avec vous de façon plus détaillée. En annexe, vous trouverez un exemple de programme d'action qui pourrait aider votre réflexion.

Je vous prie d'agréer, Messieurs, l'expression de mes sentiments distingués.

Programme d'action relatif aux problèmes du changement de millénaire

Ce programme d'action est proposé aux dirigeants d'entreprise à titre purement indicatif et ne poursuit aucun objectif d'exhaustivité. L'intention est de démontrer que des problèmes pourraient se poser à l'occasion du changement de millénaire et la nécessité d'adopter au sein de l'entreprise un plan d'action destiné à répondre à ces difficultés.

a) Prendre conscience du problème

- a 1) La direction de l'entreprise a-t-elle pris conscience des difficultés qui peuvent survenir à l'occasion du changement de millénaire et de la nécessité de gérer cette difficulté ?
- a 2) Informez vos collaborateurs sur la façon dont ce problème sera traité. Ils devraient être impliqués dans l'élaboration et l'exécution du plan. Ils doivent être informés sur l'évolution de celui-ci.

b) Mise en œuvre d'une stratégie

- b 1) Constituez une équipe de pilotage du projet et désignez un coordinateur du projet.
- b 2) Informez vos collaborateurs sur les tâches, les responsabilités et les compétences de l'équipe de pilotage du projet.
- b 3) Veillez à donner des compétences suffisantes au coordinateur de projet.
- b 4) Faites établir un plan d'action par l'équipe de pilotage du projet.
- b 5) Situez le plan d'action dans le temps; veillez à ce que les moyens en personnel et matériel soient suffisants.
- b 6) Déterminez dans le plan d'action quelles activités doivent être menées à bien.
- b 7) Veillez à ce que l'équipe de pilotage du projet soit composée d'experts en matière technique mais également de collaborateurs qui ont une connaissance suffisante de l'entreprise et de ses systèmes.
- b 8) Examinez dans quelle mesure il est nécessaire de faire appel à des experts ou autres collaborations externes lorsque les ressources internes ne sont pas suffisantes.
- b 9) Veillez à ce qu'un accord clair soit obtenu sur les différentes étapes de préparation et d'exécution du projet (inventaire, analyse, développement de solutions, expérimentation, mise en œuvre, évaluation, solutions de rechange).
- b 10) Veillez à ce qu'un enregistrement approprié soit effectué pour les prestations exécutées, les problèmes rencontrés et les solutions choisies; ceci est nécessaire pour surveiller l'évolution du projet et la qualité de l'exécution.
- b 11) Assurez-vous que les mesures nécessaires sont prises par l'équipe de pilotage en vue de gérer et de surveiller la qualité des travaux mis en œuvre afin que, si nécessaire, des mesures complémentaires soient rapidement prises.
- b 12) Veillez à ce que les dirigeants soient périodiquement tenus au courant de l'évolution du projet.

c) Inventaire

- c 1) Un inventaire doit être réalisé de tous les objets (produits, systèmes et composants), aussi bien internes qu'externes qui sont importants pour le fonctionnement de l'entreprise et qui peuvent être de près ou de loin influencés par le problème de l'an 2000, dans la mesure où ils fonctionnent au moyen d'un dateur. Pensez notamment à :
 - des logiciels d'application (aussi bien sur mesure que standards);
 - l'infrastructure technique (par ex. les contrôles d'accès);
 - des appareillages et composants;
 - des systèmes intégrés (comprenant des puces);
 - des systèmes existant auprès de tiers;
 - des interfaces d'échange de données;
 - des données (avec conversion de fichiers).
- c 2) Examinez de quelle manière vos fournisseurs et clients traitent le problème du changement de millénaire. Examinez tous les objets (produits, systèmes et composants) fournis par des tiers à votre entreprise ou fournis par elle à des clients.
- c 3) Examinez de quelle manière les sous-traitants ont traité le problème du changement de millénaire.
- c 4) Examinez comment les organisations, dont votre entreprise est dépendante du point de vue de son fonctionnement, ont traité les problèmes du changement de millénaire.
- c 5) Établissez la liste des caractéristiques et des données des objets inventoriés.
- c 6) Contrôlez le caractère complet de l'inventaire (relations des objets et des processus, comparaison avec d'autres enregistrements, etc.).
- c 7) Identifiez la situation juridique de l'entreprise (droits et engagements légaux ou contractuels).

d) Analyse

- d 1) Examinez pour chaque objet (produits, systèmes ou composants) les conséquences de changement de millénaire du point de vue du fonctionnement de l'entreprise.
- d 2) Dans l'évaluation, il conviendra de tenir compte de la nature et de l'étendue des conséquences, des moyens nécessaires en hommes et en matériel, de la durée d'exécution pour résoudre le problème, de la durée de vie probable restant à courir pour l'objet (produit, système ou composant).
- d 3) En ce qui concerne les logiciels standards et les objets fournis par des tiers (produits, systèmes ou composants), prenez contact avec les fournisseurs afin d'obtenir des garanties supplémentaires de compatibilité avec le changement de millénaire.
- d 4) Examinez la crédibilité des garanties données.
- d 5) Déterminez par objet (produit, système ou composant) s'il est nécessaire d'assurer une compatibilité an 2000; si oui, déterminez la façon d'y parvenir.
- d 6) Sur la base de l'analyse des conséquences, fixez un plan de réparation par objet (produit, système ou composant) en mentionnant :
 - la solution choisie;
 - les éventuelles conversions de données;
 - la façon de tester les modifications;
 - les conditions de mises en œuvre.

e) Solutions (adaptation/remplacement/...)

- e 1) Surveillez l'exécution des travaux tels que prévus au plan de réparation.
- e 2) Complétez la documentation, les manuels et instructions d'utilisation.
- e 3) Veillez à la conversion des données (en fonction de la solution choisie);

f) Tests

- f 1) Assurez-vous du fait que les tests nécessaires seront faits pour garantir la compatibilité avec le changement de millénaire.
- f 2) Par objet (produit, système ou composant), examinez la possibilité d'effectuer des tests de fonctionnement.
- f 3) Veillez à ce que les tests soient mis en œuvre pour chaque objet (produit, système ou composant), même ceux qui ont été jugés compatibles avec le changement de millénaire.
- f 4) Il convient que les collaborateurs qui ont connaissance des procédés et des systèmes de l'entreprise soient concernés par la détermination et la mise en œuvre des tests.
- f 5) Veillez à ce qu'on puisse établir lors de la mise en œuvre des tests:
 - la compatibilité an 2000 (fonctionnement avant et après la date);
 - le maintien inchangé de la fonctionnalité de l'objet (produit, système ou composant);
 - la qualité du fonctionnement de l'objet (produit, système ou composant), conjointement avec d'autres objets, systèmes et données.

g) Évaluation

- g 1) Examinez dans quelle mesure les systèmes qui ont fait l'objet d'une adaptation fonctionnent correctement.

h) Scénarii de secours

- h 1) Établissez des scénarii de secours pour les procédés et systèmes d'importance vitale pour l'entreprise.
- h 2) Veillez à ce qu'un nombre suffisant de collaborateurs (techniciens ayant une connaissance suffisante de l'entreprise et de ses systèmes) soient disponibles lors du changement de millénaire.
- h 3) Examinez dans quelle mesure, d'un point de vue de gestion du risque, il est souhaitable d'arrêter l'ensemble de l'entreprise et de ses systèmes au moment du changement du millénaire (pour faire redémarrer l'ensemble sous contrôle après cette date).

ANNEXE B: IMPACT DU PROBLÈME DE L'AN 2000 SUR LES COMPTES ANNUELS

Les aspects comptables les plus importants en relation avec le problème de l'an 2000 peuvent être synthétisés de la façon suivante:

- Traitement des coûts d'adaptation des systèmes liés au passage à l'an 2000;
- Fautes comptables;
- Réductions de valeur ou amortissements des softwares et hardwares activés;
- Corrections de valeur pour stocks invendables;
- Comptabilisation de provisions pour risques et charges (garanties de produit, litiges et autres coûts en relation avec des matériels livrés);
- Incertitudes quant au recouvrement de certaines créances;
- Infractions à certaines clauses contractuelles;
- Continuité;
- Mention dans l'annexe;
- Mention dans le rapport de gestion.

TRAITEMENT DES COÛTS D'ADAPTATION DES SYSTÈMES LIÉS AU PASSAGE À L'AN 2000

Les coûts qui ont été supportés pour adapter les systèmes et les rendre compatibles avec l'an 2000 doivent être directement pris en résultat étant donné que ces coûts n'ont aucune influence sur la valeur économique normale de ces systèmes. Les adaptations ont pour seul effet d'assurer le maintien des fonctionnalités existantes des systèmes après le changement de millénaire. Nous renvoyons à ce sujet à l'avis 138/5 du bulletin n° 35 de la Commission des normes comptables¹ qui étudie en détail le traitement comptable des softwares.

Selon les normes comptables internationalement admises, il n'est pas autorisé de constituer une provision pour des coûts à exposer dans le futur². Les coûts d'adaptation des systèmes à la problématique de l'an 2000 doivent par conséquent être pris en charge dans l'exercice au cours duquel ils sont supportés. Des engagements importants éventuels devraient être mentionnés dans l'annexe des comptes annuels sous la rubrique XVII.

1 Avis de la Commission des normes comptables repris sous le chapitre IV de cette brochure.

2 Voir à ce propos l'interprétation du Standing Interpretations Committee, SIC-6 «Costs of Modifying Existing Software», octobre 1997, reprise sous les chapitre IV de cette brochure.

FAUTES COMPTABLES

Le problème de l'an 2000 peut avoir des conséquences avant le 1er janvier 2000. Le traitement d'une date future dans les projections et plus généralement dans tous les calculs dirigés vers le futur peut déjà provoquer des fautes dans la mesure où cette date future serait interprétée de façon fautive. Cependant, les effets sur le bon fonctionnement des systèmes apparaîtront de façon plus claire après le changement de millénaire et les conséquences éventuelles des problèmes se manifesteront surtout dans les semaines qui suivent cette date.

De telles fautes peuvent avoir des conséquences importantes sur le traitement comptable notamment des contrats de leasing, commandes de stocks et stocks invendables, abonnements, contrats de services, coûts et engagements de pension, contrats financiers, amortissements et budgets.

RÉDUCTIONS DE VALEUR OU AMORTISSEMENTS DES HARDWARES ET SOFTWARES ACTIVÉS

L'article 28 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 impose un traitement approprié des corrections de valeur des actifs. Un amortissement exceptionnel ou une réduction de valeur des éléments d'actifs concernés doit être acté lorsque la valeur comptable est supérieure à la valeur économique.

Il est nécessaire de s'assurer que la direction a tenu compte des coûts d'adaptation des softwares et autres matériels automatisés liés au problème de l'an 2000, afin de corriger la valeur comptable de ces actifs.

Lorsque le problème de l'an 2000 est considéré comme résolu par la mise en place de nouveaux systèmes, il faudra tenir compte d'une modification dans la durée de vie probable de certains systèmes existants.

CORRECTIONS DE VALEUR POUR STOCKS INVENDABLES

Des réductions de valeur sur stocks doivent être comptabilisées pour tenir compte soit de l'évolution de leur valeur de réalisation ou de marché, soit des risques inhérents à la nature des produits ou de l'activité exercée.

Il faudra vérifier dans quelle mesure les principes appliqués pour comptabiliser des corrections de valeur sur stocks tiennent compte de l'impact du problème de l'an 2000.

COMPTABILISATION DE PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES (GARANTIES DE PRODUIT, LITIGES ET AUTRES COÛTS EN RELATION AVEC DES MATÉRIELS LIVRÉS)

Des provisions pour risques et charges doivent être constituées pour couvrir des pertes ou charges qui, à la date de clôture de l'exercice, sont soit probables, soit certaines mais indéterminées quant à leur montant. Dans les cas où, à défaut de critères objectifs d'appréciation, l'estimation des risques prévisibles, des pertes éventuelles et des dépréciations est inévitablement aléatoire (arbitraire), il en est fait mention dans l'annexe si les montants en cause peuvent être importants.

Le problème de l'an 2000 ne donnera normalement pas lieu à l'enregistrement de provisions pour risques et charges en ce qui concerne les coûts d'adaptation des systèmes étant donné que ces coûts ont trait à la période au cours de laquelle ils ont été exposés et ne font apparaître aucune dette nouvelle à la date du bilan.

Le problème de l'an 2000 aura certes un impact sur les provisions relatives aux produits et matériels livrés en faisant apparaître notamment des risques de garantie du fait du produit, risques de litiges et autres coûts qui doivent être provisionnés.

Même si la compatibilité à l'an 2000 n'a pas été explicitement garantie, l'entreprise doit discuter du problème de sa responsabilité avec ses conseillers juridiques. Lorsque les dirigeants ont l'intention de résoudre le problème de l'an 2000 relatif aux produits livrés, même en l'absence de toute clause de garantie, il y aura lieu de constituer des provisions pour garanties techniques dans les comptes annuels.

En outre, conformément à la législation comptable belge, l'impact sur les provisions éventuelles pour marchandises refusées ou renvoyées devrait être évalué.

INCERTITUDES QUANT AU RECOUVREMENT DE CERTAINES CRÉANCES

La problématique de l'an 2000 peut donner lieu à une incertitude quant au recouvrement de certaines créances sur des tiers qui n'auraient pas réussi à prendre les mesures nécessaires en temps voulu.

Il faut examiner si les paramètres retenus pour déterminer le montant de la réduction de valeur sur créances douteuses sont acceptables compte tenu de l'expérience et des informations obtenues en ce qui concerne l'impact de la problématique de l'an 2000 sur les clients.

INFRACTIONS À CERTAINES CLAUSES CONTRACTUELLES

Certains contrats peuvent comprendre des clauses contractuelles qui établissent explicitement que l'entreprise est (ou sera) compatible avec l'an 2000 et/ou dispose des assurances nécessaires pour couvrir les coûts et pertes qui en découleraient. Une infraction à cette clause peut être considérée comme une négligence et peut conduire à la résiliation anticipée du contrat.

CONTINUITÉ

Le problème du passage à l'an 2000 peut entraîner des coûts importants et requérir l'assistance de personnel qualifié, tant au sein de l'entreprise qu'auprès de ses partenaires commerciaux. Le manque de temps, de moyens financiers et d'expertise pour résoudre ce problème ainsi que la dépendance vis-à-vis des clients et des fournisseurs pourraient mettre en péril la continuité de l'entreprise.

MENTION DANS L'ANNEXE

La législation comptable belge ne contient aucune exigence spécifique relative à la mention dans l'annexe des comptes annuels d'information relative au problème de l'an 2000, que ce soit à propos du plan d'action établi par l'entreprise ou de l'estimation des coûts d'adaptation. Toutefois, dans l'hypothèse où ces montants seraient importants et feraient partie d'une convention avec des tiers (y compris les contrats résiliables), l'article 14 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 pourrait amener, par analogie, à considérer qu'il s'agit d'un engagement à mentionner dans l'annexe.

MENTION DANS LE RAPPORT DE GESTION

Conformément aux dispositions mentionnées dans la note technique de l'IRE (§ 14 et 15), il est conseillé aux dirigeants de l'entreprise de traiter la problématique de l'an 2000 dans le rapport de gestion.

L'information mentionnée dans le rapport de gestion pourrait par exemple couvrir les aspects suivants:

- informations relatives au plan d'action engagé pour résoudre l'ensemble des problèmes liés au passage à l'an 2000 et à l'état d'avancement de ce plan;
- coût estimé de ce plan;
- risques et incertitudes liés notamment à une résolution incomplète ou tardive des problèmes ou, le cas échéant, la mention que l'entreprise n'a pas terminé l'évaluation des coûts et des risques correspondants.

À titre d'exemple la mention suivante pourrait être introduite dans le rapport de gestion:

«La société ABC a examiné l'impact du problème de l'an 2000 sur ses systèmes et opérations automatisées. Ce problème bien connu découle du fait que de nombreux systèmes informatiques anciens mentionnent les dates du siècle en se référant à deux chiffres.»

En fonction des circonstances, le conseil d'administration peut juger utile de mentionner aussi d'autres informations complémentaires:

«Le conseil d'administration est d'avis que le plan d'action établi pour traiter du problème de l'an 2000 est adéquat et sera exécuté en temps voulu en manière telle que la continuité de l'entreprise est garantie.

Au cours de l'année écoulée, l'entreprise a consacré environ ... BEF aux coûts d'adaptation des systèmes et des applications existantes et évalue les coûts restant à supporter au cours de l'exercice 1999 à ... BEF.»

ANNEXE C: CHECK-LIST DE CONTRÔLE

Partie 1 - Analyse du problème

Revue des systèmes d'information automatisés

	Oui	Non
1. L'inventaire des systèmes d'information significatifs et des composants électroniques a été documenté dans la «Revue de la technologie employée».		

Analyse de dépendance

Quels systèmes d'information (centralisés, décentralisés ou développés par les utilisateurs) sont les plus critiques pour l'entreprise et pourquoi?	Quelles sont les conséquences à attendre en cas de manque de fiabilité ou de discontinuité?

	Oui	Non
Est-il question d'une dépendance substantielle vis-à-vis des fournisseurs de systèmes externes (par ex. connexions, EDI, service bureau)?		
Si oui, commentaire.		

Jugement de la prise de conscience par la direction

Les dirigeants doivent jouer un rôle de direction et d'animation dans le traitement de la problématique de l'an 2000. À cette fin, la direction doit être consciente des conséquences possibles de la problématique de l'an 2000 pour son entreprise. Cette prise de conscience ne se limite pas à la reconnaissance des difficultés que peut produire le passage à l'an 2000 mais comprend également l'élaboration de plans concrets pour résoudre des problèmes liés au passage à l'an 2000 qui se poseront.

Les questions suivantes ont pour but d'évaluer dans quelle mesure la direction a pris conscience des problèmes qui pourraient se poser dans le cadre du passage à l'an 2000 :

	Oui	Non	N/A
1. La haute direction de l'entreprise se sent-elle concernée par la problématique de l'an 2000?			
2. Existe-t-il un projet défini en vue d'analyser et de résoudre le problème?			
3. La haute direction est-elle régulièrement informée des suites du projet an 2000?			
4. A-t-on fixé un calendrier précis pour le développement du projet an 2000?			
5. Des moyens suffisants (autant en hommes qu'en moyens financiers) sont-ils disponibles pour garantir que le projet an 2000 pourra être correctement terminé et dans les temps prévus?			
6. La direction est-elle consciente du fait que le problème de l'an 2000 n'influence pas seulement les systèmes informatisés mais également d'autres matériels qui sont dépendants de puces électroniques ou de programmes informatiques (par ex. ascenseurs, systèmes de sécurité, etc.)?			
7. L'entreprise a-t-elle pris en considération la stabilité des systèmes qui se trouvent en-dehors de l'organisation? Par exemple, en cas de sous-traitance de certaines fonctions (par ex. l'administration des salaires), l'utilisation de l'EDI et d'autres connexions.			

	Oui	Non	N/A
8. L'entreprise a-t-elle élaboré un plan de secours concernant le passage à l'an 2000 (comprenant notamment le remplacement de logiciels anciens, la reprogrammation des codes sources existants, la restructuration des fichiers de données, etc.)?			
9. Un temps suffisant a-t-il été prévu pour convertir et tester? (Ceci s'applique également lorsqu'il est fait usage d'une programmation standard)			
10. La finalisation du projet an 2000 est-elle prévue avant le 30 juin 1999, en manière telle qu'il reste suffisamment de temps pour faire face à des problèmes imprévus?			

Conclusions	Oui	Non
La direction est-elle suffisamment consciente des problèmes de l'an 2000?		
Motivation		

Si la direction n'est pas assez consciente ou si elle n'a pas pris les initiatives nécessaires, il y a lieu de s'entretenir à bref délai à ce propos avec ses représentants.

Si la direction manifeste une compréhension suffisante de la problématique de l'an 2000, il y aura lieu de porter un jugement sur le suivi des mesures adoptées.

Partie 2 - Évaluation du plan 2000 de l'entreprise

La partie 2 du questionnaire doit être complétée dans l'hypothèse où le reviseur considère que la direction de l'entreprise est suffisamment consciente du problème de l'an 2000 et a adopté des actions pour y faire face.

Analyse	Oui	Non	N/A
1. L'entreprise a-t-elle réalisé un inventaire de tous les composants qui peuvent être influencés par l'an 2000?			
2. L'entreprise a-t-elle effectué une analyse de risques afin de: <ul style="list-style-type: none"> - évaluer la mesure de l'importance de chaque composant? - déterminer le risque qui pourrait exister si certains composants ne sont pas rendus compatibles avec l'an 2000 en temps opportun? 			
3. L'analyse du problème de l'an 2000 prête-t-elle une attention suffisante: <ul style="list-style-type: none"> - aux applications sur PC développées par les utilisateurs finaux eux-mêmes (par ex. des tableurs complexes); - la compatibilité avec l'an 2000 d'autres composants électroniques tels que des <i>operating system</i>, réseaux, ...; - aux connexions entre des systèmes individuels ainsi qu'aux connexions avec les systèmes des principaux fournisseurs? - au fait que certaines applications peuvent déjà causer des problèmes avant le début de l'an 2000 (par ex. les contrats à long terme); - à l'influence que de nouvelles applications peuvent avoir sur des composants électroniques (par ex. la capacité des réseaux)? - au fait que l'an 2000 est une année bissextile? 			
4. L'entreprise a-t-elle pris contact avec ses fournisseurs de software et hardware afin de savoir si leurs composants sont compatibles avec l'an 2000?			
5. Les fournisseurs de programmes standards et de composants électroniques ont-ils donné des garanties sérieuses relatives à la compatibilité avec l'an 2000?			

Gestion du projet	Oui	Non	N/A
1. Sur la base de l'inventaire et de l'analyse de dépendance, l'entreprise a-t-elle établi un plan d'action?			
2. Un groupe de gestion du projet a-t-il été constitué afin de résoudre le problème de l'an 2000?			
3. Un membre de la direction générale fait-il partie de ce groupe de gestion du projet?			
4. Les compétences et les responsabilités des membres du groupe de gestion du projet ont-elles été clairement déterminées?			
5. A-t-on élaboré un calendrier critique pour l'exécution du projet an 2000 dans lequel un temps suffisant a été réservé pour des problèmes imprévus?			
6. Le projet 2000 accorde-t-il une attention suffisante aux constatations et problèmes relatifs à des points critiques et donne-t-il des suites appropriées à ces questions?			
7. Existe-t-il un plan formel de secours pour le cas où le problème de l'an 2000 n'aurait pu être résolu dans les temps requis?			

Mise à disposition des capacités nécessaires	Oui	Non	N/A
1. Les moyens financiers nécessaires ont-ils été rendus disponibles pour traiter le problème de l'an 2000?			
2. Le nombre de personnes compétentes affectées au traitement du problème de l'an 2000 est-il suffisant?			
3. Les capacités en matière électronique (par ex. hardware) disponibles ou contractées pour assurer la conversion et les tests nécessaires sont-elles suffisantes?			

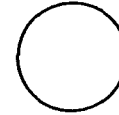
Conversions, tests et mises en œuvre	Oui	Non	N/A
1. Les plans suivants ont-ils été préparés: - plan de conversion; - plan de tests; - plan de mise en œuvre (implémentation).			
2. Le plan de conversion concerne-t-il aussi bien les applications que les fichiers de données?			
3. Des tests sont-ils exécutés afin de déterminer si les programmes et systèmes (par ex. les logiciels achetés) qui sont supposés compatibles avec l'an 2000, sont effectivement compatibles?			
4. Après conversion, les systèmes sont-ils testés afin de déterminer s'ils fonctionneront effectivement de façon correcte avant et après l'an 2000 (par ex. 29 février 2000 et 9/9/99)?			
5. Le plan de tests prévoit-il des tests formels des connexions entre les systèmes individuels ainsi que des connexions avec les principaux fournisseurs?			

Synthèse	Oui	Non	N/A
1. L'analyse du problème de l'an 2000 est-elle d'un niveau suffisant?			
2. L'organisation du projet est-elle conforme aux besoins?			
3. Une capacité suffisante est-elle mise à disposition?			
4. La conversion, les tests et la façon dont ceux-ci sont mis en œuvre sont-ils conformes aux besoins?			

Jugement d'ensemble	Oui	Non	N/A
Les travaux planifiés offrent-ils les garanties suffisantes que le problème de l'an 2000 sera traité de façon appropriée et en temps voulu?			
Motivation			

Client: Client XYZ
 Période: 31/12/98
 Objet: Examen de la technologie utilisée

Préparé par:	Initiales:	Date: 24/11/1998
Revu par:



Énumérer les plateformes (fournisseur/modèle) utilisées par le client et marquer chaque application qui tourne sur une plateforme déterminée.							
Nom de l'application	Les principaux processus de l'entreprise qui sont soutenus par chacune de ces applications	Plateforme 1: AS/400 IBM	Plateforme 2: UNIX	Plateforme 3: [nom à compléter]	Plateforme 4: [nom à compléter]	Plateforme 5: [nom à compléter]	Décrire le code source de l'application software, en utilisant une des descriptions suivantes: 1. développé en interne 2. acheté, mais non adapté 3. acheté et adapté 4. sous-traité / Centre de service
JD Edwards	Grand livre	X					2
	Balance fournisseurs	X					2
	Balance clients	X					2
	Cycle des achats	X					2
Sales Order Processing (SOP)	Cycle des ventes		X				1
	Gestion des stocks		X1				
	Planning de production		X1				
Énumérer le nom du système de software utilisé pour chaque plateforme mentionnée ci-dessus et indiquer où s'effectue physiquement le traitement.							
Operating System Software		OS/400	AIX				
Access Control Software		OS/400	AIX				
Program Management System							
Database Management System		DB/400	Oracle 7				
Communication / Autres		SNA	TCP/IP				
Localisation du traitement (ex. ville)		Bruxelles	Bruxelles				

ANNEXE D: LETTRE DE DÉCLARATION DES DIRIGEANTS

Dans la note technique de l'IRE du 4 septembre 1998, le Conseil de l'Institut notait que des déclarations écrites des dirigeants pourraient être demandées afin de confirmer que la problématique de l'an 2000 n'est pas significative pour l'entreprise ou que, de l'avis des dirigeants, des mesures adéquates ont été prises pour y faire face (voy. le paragraphe 27). Le lecteur trouvera ci-dessous deux exemples de paragraphes qui pourraient être ajoutés dans une lettre de déclaration des dirigeants établie conformément à la recommandation du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises du 6 juin 1997 (voy. le Vademecum 1997 page 455). Selon la division en paragraphes de l'annexe à cette recommandation, on peut classer le problème de l'an 2000 parmi les éléments d'incertitude (D).

IMPACT NÉGLIGEABLE

Le résultat de notre examen nous a conduit à la conclusion que la question de l'an 2000 ne représente pas un risque significatif pour la poursuite des activités de l'entreprise ni un risque important d'erreurs dans la préparation des états financiers.

PLAN 2000 EN COURS

La direction a examiné l'impact de l'an 2000 sur les systèmes informatiques et automatisés en ce qui concerne leurs conséquences sur la préparation des états financiers et la continuité de l'entreprise. Un plan de conversion a été mis en place en vue d'adapter si nécessaire les systèmes avant l'avènement de l'an 2000 afin d'éviter que ceux-ci ne créent des erreurs significatives dans les enregistrements comptables ou ne portent préjudice au bon développement des activités de l'entreprise.

ANNEXE E:

EXEMPLE DE PARAGRAPHE À INSÉRER DANS UN RAPPORT DE RÉVISION EN RELATION AVEC LE PROBLÈME DE L'AN 2000

Pour la compréhension des différentes hypothèses visées ci-dessous, on peut se référer au diagramme figurant en annexe à la note technique de l'IRE, adoptée par le Conseil le 4 septembre 1998.

PREMIÈRE PARTIE DU RAPPORT:

PARAGRAPHE EXPLICATIF CONCERNANT UNE INCERTITUDE

«Comme il est mentionné dans le rapport de gestion, l'entreprise a examiné le problème de l'an 2000 et a mis au point un plan d'action. À la date de ce rapport, il subsiste cependant une incertitude importante en ce qui concerne l'estimation des garanties données à propos de produits délivrés par l'entreprise.»

PREMIÈRE PARTIE: PARAGRAPHE EXPLICATIF RELATIF À LA CONTINUITÉ

«Comme il est mentionné dans le rapport de gestion, l'entreprise a examiné les problèmes liés au changement de millénaire. À la date du présent rapport, le plan d'action pour faire face à ce problème, y compris la mise au point d'un plan de secours efficient, n'a pas été développé de façon suffisante en manière telle qu'il subsiste une incertitude quant aux conséquences que ce problème pourrait avoir pour la continuité de l'entreprise.»

PREMIÈRE PARTIE: RÉSERVE

«Ni dans l'annexe des comptes annuels ni dans le rapport de gestion, il n'est fait mention des conséquences que pourrait avoir le changement de millénaire sur les comptes annuels. Une incertitude importante existe en ce qui concerne les engagements de garantie pour les produits ou prestations livrés aux clients de l'entreprise. À défaut de critères objectifs d'appréciation, l'estimation des pertes éventuelles qui en découlent est inévitablement aléatoire.»

DEUXIÈME PARTIE DU RAPPORT

«Ainsi que le Conseil d'administration en fait état dans son rapport de gestion, l'entreprise a examiné les problèmes qui découlent du changement de millénaire et a développé à cet égard un plan d'action. À la date du présent rapport, les résultats des tests concernant les adaptations requises ne sont cependant pas encore entièrement connus.»

CHAPITRE III: RECOMMANDATIONS INTERNATIONALES D'AUDIT RELATIVES À L'AN 2000

Implications For Management And Auditors Of The Year 2000 issue

Contents	Paragraphs
Introduction	1
Purpose of the Statement	2 - 4
Clarifying Responsibilities	5 - 18
Making Appropriate Inquiries of Management	19 - 32
Reporting to Management and Those Charged with Governance	33 - 36
Potential Impact on the Audit Report	37 - 44

This International Auditing Practice Statement (IAPS) has been prepared by the International Auditing Practices Committee (IAPC) of the International Federation of Accountants (IFAC). It was approved by the IAPC in June 1998 for publication in July 1998.

The purpose of this IAPS is to provide practical assistance to auditors in considering Year 2000 issues in the audit of financial statements. It does not affect the basic principles and essential procedures of International Standards on Auditing (ISAs).

The Public Sector Perspective (PSP) issued by the Public Sector Committee of the International Federation of Accountants is set out at the end of an IAPS. Where no PSP is added, the IAPS is applicable in all material respects to the public sector.

Introduction

1. The Year 2000 issue has had much publicity, but although all entities should be aware of it, responses are varied, with some entities still doing little. The issue is simple to explain; it has arisen because where computerized systems identify the year using two digits only, the digits 00 may be misinterpreted, for example, as 1900 or a special code or an error condition, potentially causing errors or operational failure of computerized

systems. In addition, some computerized systems do not properly perform calculations with dates beginning in 1999, because these systems use the digits 99 in date fields to represent something other than the year 1999. It is also important to recognize that the Year 2000 is a leap year and that not all systems recognize February 29, 2000 as a valid date. The impact of these issues is not simple to predict, because even though the basic Year 2000 issue is well publicized, there are new issues emerging and, as a result, appropriate further guidance may need to be developed. The Year 2000 issue may manifest itself before, on or after January 1, 2000 and its effects on financial reporting and operations may range from inconsequential errors to business failure. Accordingly it is appropriate for auditors to consider this guidance immediately in the audits of financial statements.

Purpose of the Statement

2. This guidance is intended to clarify the impact of this issue on a financial statement audit and is based on the following principles:
 - (a) it is management's responsibility to ensure the entity adequately addresses the issue;
 - (b) the auditor's responsibilities outlined in International Standards on Auditing (ISAs) have not changed; and
 - (c) the auditor obtains a sufficient understanding of any material impact on the financial statements subject to audit.
3. There is a risk of an «expectation gap» developing between auditors, and preparers and users of financial statements about what the auditor is expected to do in regard to the Year 2000 issue. The effects of the Year 2000 date change can be widespread throughout an entity and may be far removed from the recording of transactions normally reflected in the financial statements. The most significant effects may relate to the operating functions of an entity and may not have any direct impact on the process for recording transactions. Nevertheless, any significant potential disruption to, or failure of operating systems may impact the recognition, measurement and disclosure of items of the current period, for example, the reporting of assets and liabilities reflecting benefits or sacrifices of future economic benefits reflecting entity operating activities.
4. The objectives of this guidance are therefore:
 - To assist in clarifying the respective responsibilities of the auditor and management.
 - To suggest inquiries for the auditor to make of management.
 - To suggest matters that might be reported to management.
 - To provide assistance in the application of ISAs to this issue.
 - To outline circumstances where the auditor may issue a modified report.
 - To assist in overcoming the risk of an audit expectation gap arising.

Clarifying Responsibilities

5. In addressing the responsibilities of auditors and management for the Year 2000 issue, it is important to recognize that it is not, and will not, be possible for any entity to

represent that it has achieved complete Year 2000 compliance and to guarantee its remediation efforts. The problem is simply too complex for such a claim to have legitimacy. The nature and complexity of the issue means that efforts to deal with Year 2000 problems are effectively risk mitigation.

General Responsibilities of Auditors

6. To avoid doubt or misunderstanding, the auditor explains to management that the Year 2000 issue does not create any new responsibilities for the auditor, and that the Year 2000 issue will be addressed by the auditor only in so far as it affects existing audit responsibilities. Those responsibilities relate to the auditor expressing an opinion whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with the appropriate financial reporting framework. An audit of financial statements does not provide assurance that the entity's systems, or any other systems, such as those of suppliers or vendors, are, or will be, Year 2000 compliant.
7. This explanation can be by discussion, but is ordinarily confirmed in writing. Accordingly, it is preferable that the auditor informs management in an engagement letter or other communication that the Year 2000 issue will be considered only to the extent of the auditor's responsibility to express an opinion on the financial statements and that management, not the auditor, is responsible for ensuring that the entity is prepared for the Year 2000 date change. The auditor also considers informing those with governance responsibilities of these matters.
8. Because of the inherent risks that an entity may face, which could be impacted by both internal and external factors, the auditor will not be able to provide assurance that an entity's remediation efforts will be successful, as this is not within the scope of an audit of financial statements. Nevertheless, the auditor may be able to comment on the client's process for identifying, managing and remediating its Year 2000 problem that come to the auditor's attention during the normal course of the audit.
9. If, in addition to the audit, the auditor is asked to assist the client with preparations for the Year 2000 date change, this is a separate engagement and a separate engagement letter is appropriate. This statement is not intended to provide guidance for such engagements, which may need to be undertaken together with appropriate specialists or experts. In deciding whether to undertake such an engagement, the auditor considers whether doing so would be in accordance with the Code of Ethics for Professional Accountants issued by the International Federation of Accountants.

General Responsibilities of Management

Management's responsibility for running its business implicitly requires it to take reasonable steps to ensure that the entity is prepared for the Year 2000 date change and the business will not be materially affected. Some of the business risk implications of the Year 2000 issue include:

- The substantial cost of updating or replacing operating and information systems.
- Insurers' exclusions for losses/damages attributable to the Year 2000 issue.

- Operating losses or business failure, if there is extensive disruption to an entity's ability to conduct business because of a Year 2000 problem.
- Reliance on third party systems.
- The ability of suppliers, customers and service providers to meet their obligations to the entity.
- The potential for litigation and regulatory intervention.

Management needs to assess the impact on the entity and make plans to address these types of risks. Management also needs to consider any specific impacts on the financial statements. The review needs to encompass all significant business units, including other group entities, if applicable.

Assessing the Effect on the Entity's Computer Systems

11. The approach to the assessment that an entity takes will depend on its use of and dependence on computers and the type of systems it has. To consider the impact on the business, management will need to compile information on the nature, extent, business significance and likely earliest impact dates of Year 2000 on the entity's computer systems and other date sensitive systems and equipment. This could include:
- The computer environment including hardware, system software, network and communications software.
 - Application software developed in-house by an IT function.
 - User developed application software.
 - Packaged software, considering not just the base package but the way in which it has been implemented.
 - Software provided and operated by third parties under outsourcing arrangements or on a computer bureau basis.
 - Embedded systems in computer controlled equipment used in the entity, for example in manufacturing processes and environment/process control, or in the products sold.

Management's Plans to Address the Issues Identified

12. In entities that do not have complex computer systems formal plans may not need to be prepared, but management has a responsibility to address the Year 2000 issue. In other entities, management needs to have prepared plans for remediation. For example, depending on the circumstances, management's plans may need to address:
- Establishing an overall steering committee structure.
 - Defining individual projects for replacing or amending systems.
 - Establishing a timetable and appropriate milestones.
 - Resourcing the projects.
 - Developing and testing an implementation strategy.
 - Identifying constraints.
 - Establishing a process for monitoring implementation.
 - Establishing a contingency plan.

Management may need to consider obtaining external help to plan and to address the issues identified. This could include extensive reliance on the entity's software suppliers especially where the usage of computers is confined to a few functions and simple, unmodified packages are used.

Management's Assessment of the Impact on the Financial Statements

13. It is also management's responsibility to ensure that the financial statements reflect any impact caused by the Year 2000 issue that has a material effect on the financial statements. Matters to consider will include:
- The impact with respect to forward looking financial information used as a basis for financial reporting.
 - The establishment of an entity-wide definition of a Year 2000 cost and how such costs will be treated in the financial statements.
 - The write-down of assets such as software or computer controlled equipment that may be rendered inoperable.
 - Changes in amortization rates due to changes in estimates of useful life.
 - The evaluation and disclosure of commitments.
 - Disclosure of contingent liabilities such as for rectifications under warranties, litigation or compensation where the entity is a supplier of equipment requiring modification.
 - Disclosure of measurement uncertainty such as the recoverable amount of operating assets which are dependent upon successful Year 2000 remediation plans.
 - Any impact on the assessment of going concern particularly an evaluation of the magnitude of the costs and/or impact on operations.

Management needs to consider specific requirements for the disclosure of Year 2000 issues, particularly those required by regulatory bodies and the relevant financial reporting framework.

14. Management's consideration of the impact on the financial statements also needs to include an assessment of the possibility that account balances or accounting estimates have been misstated, noting that the Year 2000 issue can, in some cases, cause error in systems before the Year 2000 arrives. For example, where the system carries out calculations involving future dates, errors may start arising as soon as dates beyond December 31, 1999 are included in the calculations.
15. As part of the assessment of the applicability of the going concern basis as required by IAS 1 «Presentation of Financial Statements», management needs to consider whether the issue raises any uncertainty as to the continuing applicability of the underlying going concern assumption. Matters raising uncertainty concerns include significant remediation costs in relationship to net worth, insufficient funds to cover remediation costs, the lack of time or skills to address issues, ability of customers to meet their obligations because of the Year 2000 issue, dependency on suppliers, contractors and public sector entities to meet their commitments to the entity and the continuing functioning of critical operating systems on which the entity is dependent.

Risk of Error and Fraud

16. Management needs to assess the risk of error and opportunities for fraud that could arise where an entity has to make major adaptations to its systems or where the systems are functioning incorrectly. The extent of change and the urgency may cause a relaxation of formal testing and program change control procedures. Manual intervention may occur as problems arise or are identified. Because of the urgency of the issue and consequent demands on manpower, proper supervision and control may not be exercised during the process. Entities may use sub-contractors to identify and implement the program changes. Controls over these sub-contractors may not be stringent, nor may the entity have the necessary knowledge to supervise them properly. This situation increases the risk of processing errors that could result in a material misstatement in the financial statements and the opportunity for managers and/or staff to take advantage of system errors and failures.

Management's Statements to Shareholders and Others

17. The disclosure by management of uncertainties in relation to the impact of the Year 2000 issue or about the plans to address such issues is becoming more common. Views are changing rapidly in regard to the Year 2000 issue and accepted practices may develop in relation to the nature and extent of disclosures by management about the potential impacts of the Year 2000 issue.
18. Management may make statements to shareholders and others in documents containing audited financial information about its assessment of the impact of the Year 2000 issue on the entity and on the planned response. The auditor considers these statements having regard to ISA 720 «Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements» (see paragraphs 31 and 32).

Making Appropriate Inquiries of Management

Planning Considerations and Assessment of Audit Risk

19. To understand the likely significance of the issue to the auditor's responsibilities under International Standards on Auditing, the auditor, in accordance with ISA 310 «Knowledge of the Business», confirms the knowledge of the client's businesses by inquiry of management about:
 - The significance of computers and date sensitive embedded technologies in business operations.
 - The nature of the key computer systems which generate specific accounting information.
 - The dependence of the entity's systems and activities on third parties (for example, outsourcers, customers, suppliers, public sector entities) where failure of the third party systems would have a direct impact on amounts or disclosures in the financial statements.

20. Recognizing the nature of the Year 2000 issue, in accordance with ISA 620 «Using the Work of an Expert», the auditor considers the need to use the work of a computer specialist in obtaining sufficient appropriate audit evidence.
21. The auditor directs inquiries more specifically in order to understand management's views on:
- Any increased risk of fraud or error in accounting information or other information supporting items in the financial statements.
 - The possible impact on specific financial statement amounts or disclosures, including regulatory disclosure requirements.
 - The potential impact, if any, on the going concern basis.
22. Based on existing knowledge of the client and its systems and supplemented as necessary with inquiries of management, the auditor considers whether the financial statements being audited will be misstated because of the effects of the Year 2000 issue. If the risk of a material misstatement is not considered significant, no further audit work is necessary unless information to the contrary comes to the auditor's attention during the audit.

On the other hand, if the risk is significant, the auditor:

- (a) considers management's plan to control the risk;
- (b) assesses the impact on the financial statements; and
- (c) designs audit procedures to address the risk

in accordance with ISA 320 «Materiality» and ISA 400 «Risk Assessments and Internal Control».

23. ISA 401 «Auditing in a Computer Information Systems Environment», paragraph 5 requires the auditor to obtain an understanding of the accounting and internal control systems sufficient to plan the audit and develop an effective audit approach. Where the auditor's preliminary assessment is that control risk is less than high and that therefore reliance on controls is planned, ISA 400, paragraph 31 requires the auditor to obtain audit evidence through tests of those controls being relied upon. On the other hand, where the auditor assesses control risk as high and the Year 2000 issue has been identified as being of potential financial statement significance, the auditor considers modifying the approach taken to obtaining evidence that the information has not been misstated by undertaking specific substantive procedures.
24. ISA 500 «Audit Evidence» requires that the auditor obtains sufficient appropriate audit evidence on which to base the audit opinion on the financial statements, based on the auditor's assessment of materiality and audit risk. The adequacy of evidence is a matter of professional judgment. In circumstances where the client has analyzed the impact or has plans to address the impact of the Year 2000 issue on the financial statements under audit, the auditor obtains information about management's plans in relation to the risk of material misstatement and assesses whether any adverse effects of the Year 2000 issue on the financial statements under audit have been addressed.

25. In considering management's analysis, the auditor may inquire about general factors such as:
- Whether the impact analysis was carried out systematically and the quality of records documenting that process.
 - Whether all significant business units were involved in the process.
 - Information (or test results) obtained from IT suppliers on packaged systems and outsourced systems.
 - The skills, knowledge and experience of the staff involved in the impact analysis.
26. In considering management's plans and progress monitoring, the auditor may consider inquiring as to how management has satisfied itself that:
- Systems replacement or modification projects are being led by staff with experience of such projects (either internal or provided by external suppliers or advisors).
 - Sufficient resources have been committed to the systems projects identified.
 - Appropriate timescales have been allocated for the systems projects identified and adequate time and resources have been allocated to test modified or replaced systems.
 - Progress against plans is being monitored rigorously and regularly.
 - Slippage against the plan has resulted in positive action or reprioritization.
 - Contingency planning is being addressed.
27. Where Year 2000 modifications affect an entity's systems that produce information for the financial statements, for example accounting estimates, the auditor tests management's plans in accordance with ISA 401 «Auditing in a Computer Information Systems Environment» and ISA 402 «Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations».

Auditors of Subsidiary Entities

28. Taking into account knowledge of the activities of subsidiary entities, the principal auditor considers whether other auditors have made inquiries about the Year 2000 issue in relation to the entities they are auditing, in the same way as suggested in this guidance, particularly in those subsidiaries that comprise major parts of the group's business.

Internal Auditing

29. In some entities, the internal audit function will be involved in reviewing management's Year 2000 processes, and the external auditor may find that Year 2000 related information can be obtained through inquiries of the internal audit function and the review of its working papers. Where the external auditor decides to use specific internal audit work in determining the nature, timing and extent of audit procedures, the work that the internal audit function has performed is evaluated by the external auditor to confirm its adequacy for the external auditor's purposes in accordance with ISA 610 «Using the Work of Internal Auditing».

Management Representations

30. For information included in the financial statements or in the notes to the financial statements, the auditor considers obtaining management representations on Year 2000 issues in accordance ISA 580 «Management Representations».

Auditor's Considerations of Management Statements

31. Other information included in documents containing audited financial statements may discuss the effects of the Year 2000 issue. For example, management may make qualitative statements about the adequacy of its Year 2000 mitigation efforts and/or the likelihood of their success in information about performance, operations and risk management. In accordance with ISA 720, the auditor reads the other information to identify material inconsistencies with the audited financial statements.
32. The auditor may become aware of other information about the Year 2000 issue that, although not necessarily inconsistent with the audited financial statements, appears to be a material misstatement of fact, such as the entity's description of its efforts to mitigate the effects of the Year 2000 issue. In that case the auditor discusses the concern with management. If the auditor concludes that the matter has not been satisfactorily addressed, the auditor takes further action which could include notifying those persons with governance responsibilities in writing of the auditor's concern regarding the other information and obtaining legal advice.

Reporting to Management and Those Charged with Governance Responsibilities

33. To avoid misunderstandings about the auditor's responsibilities with respect to Year 2000 matters, the auditor explains these responsibilities under ISAs dealing with communications on these issues during audits leading up to the Year 2000.
34. During the audit, the auditor may identify Year 2000 related matters that represent material weaknesses in the design or operation of the accounting and internal control systems relevant to financial statement assertions that need to be formally communicated to management. In addition, the auditor may also identify other conditions arising from the Year 2000 issue that may be of interest to management in discharging its responsibilities, and may consider reporting these matters to management so that they can be addressed.
35. In making any such reports, the auditor communicates to management the limits of the work on which the comments are based (which would only be that work necessary to fulfil the audit responsibilities), and that consequently, failure to report does not mean that there are no deficiencies.
36. The auditor may similarly report issues to those charged with governance responsibilities, such as a supervisory board or the board of directors including the audit committee where one exists. Any comments are to be made in the context of the auditor's responsibility for giving an opinion on the financial statements.

Potential Impact on the Auditor's Report

37. While this guidance does not repeat the general principles of audit reporting under ISAs, it is important to recognize that situations requiring a modified report in respect of financial statements currently being audited under ISAs may be encountered in relation to Year 2000 issues:

- (a) an emphasis of matter paragraph may be required where the notes to the financial statements include information relating to a significant uncertainty;
- (b) an emphasis of matter paragraph is required where there is a going concern problem relating to Year 2000 issues;
- (c) a qualified or adverse opinion may be required where there is a disagreement with management about the manner in which Year 2000 issues such as those in paragraph 13 are dealt with in the financial statements;
- (d) a qualified or disclaimer of opinion may be required where there is a limitation on scope where necessary evidence that does, did or should exist in relation to the impact of Year 2000 issues is not available to the auditor.

There are some particular areas that warrant further consideration. The significance of the paragraphs that follow will be greater as the Year 2000 approaches.

Lack of Information from the Entity

38. The auditor obtains sufficient appropriate evidence that the financial statements are not materially misstated. A modified report is appropriate where the auditor has a reasonable basis for considering that the possible impact of Year 2000 issues is material and has not been able to obtain sufficient appropriate evidence.

39. For some entities, management's assessment of the impact on the entity, and any plans to address the issues may be insufficient, for example, because the entity may not have the expertise or resources to carry out a detailed and rigorous analysis of its systems. In some cases, management may not have even considered whether the problem could affect the entity. It is not the auditor's responsibility to attempt to rectify any lack of analysis or planning by management, and a modification based on a limitation on scope is appropriate, but only if the lack of analysis or planning affects the financial statements being audited.

40. In some cases evidence cannot reasonably be expected to be available. This may be because of the scale of the tasks, or the extent to which much of the relevant information is based on management proposals and intentions. In this case it is unlikely that the auditor can independently perform an assessment of the impact. If management is unwilling to provide a written representation of its significant proposals and intentions, then a scope limitation exists. If the only evidence that can reasonably be expected to be available to the auditor is a written representation, and such a representation is provided, the auditor considers whether there is a significant uncertainty with respect to the financial statement issues associated with the Year 2000.

41. A major impact on an entity's financial statements could be caused by problems that are external to the entity itself (e.g. suppliers, customers or EDI interfaces). Evidence about the impact may also be external to the entity. In these circumstances the auditor considers the impact, if any, on the audit report and considers the guidance in paragraph 37 above.

Considerations in Respect of Going Concern

42. Paragraph 5 of ISA 570 «Going Concern» requires the auditor to consider the risk that the going concern assumption may no longer be appropriate. As the Year 2000 approaches, going concern considerations become increasingly significant.
43. In some cases, management's assessment of the impact of the Year 2000 issue may cause the going concern assumption of the entity to be called into question unless management can take effective action to address the impacts identified. For example:
- Business critical systems may become inoperable beyond a certain date and cannot be changed or new systems cannot be installed in time.
 - Embedded technologies may cause vital machinery to be rendered similarly inoperable and the entity cannot afford or obtain replacement machinery.
 - Key suppliers or customers of the entity, or public sector entities on whom it is dependent, may suffer problems that disrupt the supply chain so that the entity goes out of business.
 - A supplier of either computer hardware or software, or of computer controlled machinery which is not Year 2000 compliant may be threatened by the costs of product liability and of legal suits.
44. In considering management's assessment of the impact of the Year 2000 and the appropriateness of the going concern assumption underlying the preparation of the financial statements for the foreseeable future the auditor refers to the requirements of ISA 570 «Going Concern».

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the prior written permission of IFAC.

CHAPITRE IV: ASPECTS COMPTABLES

A. INTERPRÉTATION DE L'IASC

Source: Standing Interpretations Committee (SIC) de l'International Accounting Standards Committee

Interpretation SIC - 6 Costs of Modifying Existing Software

Paragraph 11 of IAS 1 (revised 1997), Presentation of Financial Statements, requires that financial statements should not be described as complying with International Accounting Standards unless they comply with all the requirements of each applicable Standard and each applicable Interpretation issued by the Standing Interpretations Committee. SIC Interpretations are not intended to apply to immaterial items.

Reference: IASC Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

ISSUE

1. Enterprises may incur considerable costs in modifying existing software systems. For example, such costs may be incurred to enable them to continue to operate as intended after the turn of the millennium (often referred to as «software 2000 costs») or after the introduction of a new currency (e.g., the «euro»).
2. The issues are:
 - a) whether such costs may be capitalised; and if not,
 - b) when such costs should be recognised as an expense.
3. This Interpretation does not address (a) the costs of modifying software produced for sale, (b) purchases of replacement software, (c) enhancements of the system («upgrading») beyond those necessary to enable the systems to continue to perform as anticipated, and (d) the recognition of impairment losses related to existing computer software.

CONSENSUS

4. Costs incurred in order to restore or maintain the future economic benefits that an enterprise can expect from the originally assessed standard of performance of existing software systems should be recognised as an expense when, and only when, the restoration or maintenance work is carried out (for example, to enable them to operate as originally intended after the turn of the millennium or after the introduction of the euro).

DISCLOSURE

5. A need for major software modifications may give rise to uncertainties. In accordance with IAS 1.08 (revised 1997), enterprises are encouraged to present, outside the financial statements, information about the principal uncertainties they face (for example, a description of the activities and expenditure both incurred and planned to be incurred in future periods, in respect of significant software modifications).

BASIS FOR CONCLUSIONS

6. In accordance with paragraphs 89 and 90 of the Framework (and applying the rationale of IAS 16.24 to 28 by analogy), subsequent costs for modifying existing software systems should be recognised as an expense when they are incurred unless (a) it is probable that those costs will enable the software to generate specifically attributable future economic benefits in excess of its originally assessed standard of performance and (b) those costs can be measured and attributed to the asset reliably. The conditions for capitalisation are not met for costs incurred in order to enable existing software systems to operate as originally intended after the turn of the millennium or after the introduction of the euro.
7. In accordance with paragraph 91 of the Framework, a liability is recognised in the balance sheet when (a) it is probable that an outflow of resources embodying economic benefits will result from the settlement of a present obligation and (b) the amount at which the settlement will take place can be measured reliably. A liability is not recognised if expenditure relates to benefits that have yet to be received. The fact that the expenditure may be necessary for the enterprise to continue in business does not create a legal or constructive obligation towards an external party. A liability is, therefore, recognised only as the work related to the modification of existing software is performed by third parties. It is not appropriate to recognise such costs as provisions or other liabilities before the work is carried out based, for example, on commitments made or contracts entered into with third parties.

Date of Consensus: October 1997

Effective Date: This Interpretation becomes effective on 01.06.1998. Changes in accounting policies should be accounted for according to the transition requirements of IAS 8.46.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the prior written permission of IASC.

Source: Avis 138/5 relatif aux logiciels publié par la Commission des normes comptables dans son Bulletin n°35 (pp.7-12)

Logiciels

1. Introduction

L'accroissement des applications informatiques dans le monde des entreprises a soulevé la question du traitement comptable de la création ou de l'acquisition d'un logiciel par une entreprise.

La Commission a consacré une étude approfondie à ce sujet, tenant compte de la situation constatée dans d'autres pays ainsi que de la doctrine internationale en la matière.

Par «logiciel», il faut entendre dans le présent avis le logiciel d'application. Le logiciel de système et le micrologiciel (c.-à-d. le logiciel fixé dans le matériel, sur des puces) sont considérés comme formant un tout avec le matériel et sont dès lors comptabilisés au titre d'immobilisations corporelles.

Font exception à cette règle les logiciels de système développés par les entreprises elles-mêmes. Ces logiciels sont soumis aux mêmes règles que les logiciels d'application.

Si le logiciel présente un caractère accessoire par rapport au matériel ou fait partie d'un autre produit ou d'une autre méthode, il ne fait pas l'objet d'un traitement comptable distinct mais est comptabilisé, en tant qu'accessoire, de la même façon que le matériel, le produit ou la méthode.

2. L'inscription à l'actif des frais de logiciel

Le traitement comptable du logiciel pose essentiellement les questions suivantes:

- les frais liés à l'acquisition d'un logiciel sont-ils susceptibles d'être portés à l'actif, et;
- en cas d'inscription à l'actif, sous quelle rubrique du bilan doivent-ils être portés?

À présent que les programmes de logiciels sont protégés par le droit d'auteur, en vertu de la loi du 30 juin 1994 transposant en droit belge la directive européenne du 14 mai 1991 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur (M.B. du 27 juillet 1994), il ne subsiste aucun doute quant à la question de savoir s'ils constituent un élément du patrimoine susceptible d'être inscrit à l'actif.

Pour que les frais de logiciel soient reconnus comme éléments de l'actif, il est nécessaire qu'ils contribuent au fonctionnement de l'entreprise et qu'ils soient susceptibles d'avoir une utilité économique future. Le prix doit en outre pouvoir être déterminé séparément.¹

1. Dans son «framework for the preparation and presentation of financial statements», l'IASC énonce comme critères de reconnaissance d'un actif: «an asset is recognised in the balance sheet when it is probable that the future economic benefits will flow to the enterprise and the asset has a cost or value that can be measured reliably».

Un logiciel est porté sous les actifs immobilisés s'il est destiné à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise. L'on se reportera à cet égard à l'article 15, alinéa 2 de la quatrième directive européenne.

Si ce caractère durable n'existe pas, le logiciel sera activé sous les stocks et commandes en cours d'exécution (voir plus loin).

Bien que le logiciel soit déposé dans des supports matériels tels que des écrits, graphiques, cartes, disques, bandes, ou même «puces», il ne s'agit là que de manifestations matérielles d'une création intellectuelle. La protection des programmes de logiciels par le droit d'auteur montre que le droit de propriété sur les programmes de logiciels n'a pas d'objet matériel, mais porte sur une prestation intellectuelle, et donc immatérielle.

Parmi les actifs immobilisés, le logiciel sera dès lors considéré comme immobilisation incorporelle.

Sont commentées ci-après, pour les cas types les plus fréquents en matière de création ou d'acquisition de logiciel, les modalités d'application à mettre en œuvre pour l'inscription à l'actif, ainsi que les rubriques du bilan les plus appropriées à cet effet.

3. Cas types pour l'activation et la comptabilisation des frais de logiciel

A. LOGICIEL D'APPLICATION ACQUIS AUPRÈS DE TIERS OU OBTENU EN VERTU D'UN DROIT D'USAGE (CONTRE RÉMUNÉRATION UNIQUE)

A.1. Logiciel d'application à usage interne

a) Logiciel standard

Pour pouvoir être activé, le logiciel doit être appliqué dans l'entreprise pendant plusieurs exercices et contribuer à la réalisation de l'objet social de l'entreprise ou à l'amélioration de la position concurrentielle de celle-ci (p. ex. par la réduction des coûts, l'amélioration des services, ...).

S'il s'agit d'un logiciel standard, le fournisseur du logiciel préférera dans la plupart des cas conserver le droit d'auteur, et l'acquéreur obtiendra une licence de droit d'auteur portant sur le logiciel. C'est la rémunération versée pour l'obtention de ce droit qui en constituera la valeur d'acquisition. Elle sera portée dans les comptes sous les immobilisations incorporelles, à la rubrique «concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et droits similaires».

Les frais activés seront, en fonction de leur durée d'utilité ou d'usage, pris en charge par le biais d'amortissements.

b) Logiciel spécifique

Dans ce cas-ci, le logiciel est développé «sur mesure» pour l'entreprise. La plupart du temps, le fournisseur du logiciel cédera son droit d'auteur sur le programme en question et l'acquéreur obtiendra un droit intellectuel.

La valeur d'acquisition comprendra ainsi le prix d'achat et les frais accessoires (c.-à-d. les frais inhérents à la mise en service du programme).

La comptabilisation s'effectuera de la façon décrite au point a) ci-dessus.

Si l'entreprise qui fournit le logiciel, axe son activité exclusivement ou largement sur l'entreprise acquéreuse, ou lui est liée, la Commission estime que le prix d'acquisition doit être déterminé en appliquant également la précaution particulière contenue dans l'article 25, alinéa 1er, de l'arrêté royal relatif aux comptes annuels.

A.2. Logiciel d'application destiné à la commercialisation

Il arrive que le logiciel soit acquis auprès de tiers pour être ensuite commercialisé, après avoir subi ou non des modifications ou des adaptations.

Si l'entreprise obtient uniquement le droit de vendre le logiciel et que le logiciel acheté est donc revendu sans avoir été adapté, ce logiciel est considéré comme un stock et est porté dans la rubrique «Marchandises».

Si, en revanche, l'entreprise obtient le droit d'adapter le logiciel et, partant, le droit d'effectuer, à la demande du client ou non, des adaptations ou des modifications, l'inscription à l'actif a lieu à la rubrique des immobilisations incorporelles.

Si le logiciel obtenu est reproduit, les reproductions non encore vendues sont portées dans le stock «Produits finis».

B. LOGICIEL D'APPLICATION DÉVELOPPÉ PAR L'ENTREPRISE ELLE-MÊME

B.1. Logiciel d'application à usage interne (en principe, uniquement logiciel spécifique)

S'il s'agit d'un logiciel développé au sein de l'entreprise, une attention particulière sera portée à l'article 25 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, aux termes duquel: «Les immobilisations incorporelles autres que celles acquises de tiers ne sont portées à l'actif pour leur coût de revient que dans la mesure où celui-ci ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour l'entreprise.».

Sont dès lors seuls susceptibles d'être portés à l'actif les frais de logiciel dont le caractère d'investissement est clairement établi.

Selon l'opinion généralement répandue, ils doivent à cette fin satisfaire simultanément aux critères suivants:

- en premier lieu, l'utilité du produit ou du processus pour l'entreprise doit être démontrée; en d'autres termes, il doit contribuer à la réalisation de l'objet social de l'entreprise ou à l'amélioration de la position concurrentielle de celle-ci;
- le produit ou le processus doit être défini avec précision et être individualisé;
- les charges engagées doivent être mises en relation avec le projet et doivent pouvoir être déterminées séparément;
- la praticabilité technique du produit ou du processus doit être démontrée;
- la faisabilité financière doit être démontrée; elle implique que la direction de l'entreprise dégage à cette fin les moyens suffisants ou que ceux-ci soient disponibles dans un délai raisonnable pour l'achèvement du projet.

S'il est satisfait à ces critères, le caractère d'investissement est établi. Ce sont les frais liés à la fabrication proprement dite qui en constituent les éléments du coût de revient et sont portés à l'actif.

Conformément aux articles 22 et 22bis de l'arrêté royal relatif aux comptes annuels, ce coût de revient comprend les coûts directs et, au choix de l'entreprise, tout ou partie des frais indirects de production, ainsi que les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés pour financer les immobilisations en cause, pour autant que ces charges concernent la période qui précède la mise en état d'exploitation effective de ces immobilisations.

Ces critères peuvent à présent être appliqués au processus de développement du logiciel, dans lequel on distingue généralement les phases suivantes :

- l'examen de la faisabilité technologique, financière et commerciale d'un projet de logiciel;
- l'établissement précis du concept choisi;
- la programmation et la description du concept, ainsi que l'introduction de contrôles («coding»);
- l'examen de la fiabilité de fonctionnement du concept programmé et l'examen de l'efficacité des contrôles introduits («testing»);
- l'entretien du programme et la formation de l'utilisateur («maintenance»).

Dans ce processus de développement, seuls les frais de coding, de testing et - dans certains cas - de maintenance sont susceptibles d'être portés à l'actif, à partir du moment où l'entreprise décide d'investir dans un projet bien établi et circonscrit dont la faisabilité technologique et financière a été démontrée.

Bien entendu, cette distinction établie entre les coûts liés aux différentes phases du processus de développement suppose un système approprié de communication d'informations incluant l'établissement de pièces justificatives destinées à étayer l'inscription à l'actif.

Les frais de maintenance sont les frais engagés après l'achèvement du projet et sa mise en service effective, tels que les frais d'entretien, de documentation et de formation de l'utilisateur. Concernant ces frais, il y a lieu d'opérer la distinction suivante. L'entretien et l'adaptation d'un programme, sans modifier la nature de l'application même, entraîneront une charge à porter dans le compte de résultats; il ne s'agit en effet pas d'une charge à caractère d'investissement.

Si, en revanche, une modification fondamentale est apportée au programme afin de changer ou d'étendre l'application même, les frais qui en résultent peuvent être portés à l'actif.

En cas d'inscription à l'actif, ces frais sont portés dans la rubrique «concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et droits similaires». La fabrication de logiciels au sein de l'entreprise constitue en effet une acquisition de savoir-faire et est dès lors comptabilisée comme telle. Les frais activés doivent être amortis conformément au plan d'amortissement établi par l'organe d'administration.

B.2. Logiciel destiné à la commercialisation

a) Logiciel spécifique développé pour les besoins de tiers

Il s'agit ici d'un logiciel développé sur base contractuelle et entièrement élaboré sur les indications du client.

Comme, dans la plupart des cas, il sera question d'une cession du droit d'auteur, les règles relatives aux «commandes en cours d'exécution» seront d'application.

b) Logiciel standard développé pour les besoins de l'entreprise

L'on se reportera ici aux précisions fournies au point A.1. ci-dessus.

Dans ce cas-ci toutefois, l'aspect commercial de l'investissement devra être pris en considération comme critère supplémentaire: la faisabilité commerciale du produit ou du projet doit elle aussi être démontrée. Cela pourrait se faire par une étude de marché qui permettrait d'établir un flux de revenus direct et mesurable. De même, la disponibilité des moyens financiers nécessaires pour la mise sur le marché du produit ou du projet concerné doit être démontrée.

Les frais relatifs à la version standard sont comptabilisés sous les immobilisations incorporelles, s'il est satisfait aux conditions énoncées ci-dessus. Les charges afférentes aux reproductions non encore vendues sont comptabilisées au titre de stocks, via la rubrique «Variations des stocks».

CHAPITRE IV: ASPECTS COMPTABLES

A. INTERPRÉTATION DE L'IASC

Source: Standing Interpretations Committee (SIC) de l'International Accounting Standards Committee

Interpretation SIC - 6 Costs of Modifying Existing Software

Paragraph 11 of IAS 1 (revised 1997), Presentation of Financial Statements, requires that financial statements should not be described as complying with International Accounting Standards unless they comply with all the requirements of each applicable Standard and each applicable Interpretation issued by the Standing Interpretations Committee. SIC Interpretations are not intended to apply to immaterial items.

Reference: IASC Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

ISSUE

1. Enterprises may incur considerable costs in modifying existing software systems. For example, such costs may be incurred to enable them to continue to operate as intended after the turn of the millennium (often referred to as «software 2000 costs») or after the introduction of a new currency (e.g., the «euro»).
2. The issues are:
 - a) whether such costs may be capitalised; and if not,
 - b) when such costs should be recognised as an expense.
3. This Interpretation does not address (a) the costs of modifying software produced for sale, (b) purchases of replacement software, (c) enhancements of the system («upgrading») beyond those necessary to enable the systems to continue to perform as anticipated, and (d) the recognition of impairment losses related to existing computer software.

CONSENSUS

4. Costs incurred in order to restore or maintain the future economic benefits that an enterprise can expect from the originally assessed standard of performance of existing software systems should be recognised as an expense when, and only when, the restoration or maintenance work is carried out (for example, to enable them to operate as originally intended after the turn of the millennium or after the introduction of the euro).

DISCLOSURE

5. A need for major software modifications may give rise to uncertainties. In accordance with IAS 1.08 (revised 1997), enterprises are encouraged to present, outside the financial statements, information about the principal uncertainties they face (for example, a description of the activities and expenditure both incurred and planned to be incurred in future periods, in respect of significant software modifications).

BASIS FOR CONCLUSIONS

6. In accordance with paragraphs 89 and 90 of the Framework (and applying the rationale of IAS 16.24 to 28 by analogy), subsequent costs for modifying existing software systems should be recognised as an expense when they are incurred unless (a) it is probable that those costs will enable the software to generate specifically attributable future economic benefits in excess of its originally assessed standard of performance and (b) those costs can be measured and attributed to the asset reliably. The conditions for capitalisation are not met for costs incurred in order to enable existing software systems to operate as originally intended after the turn of the millennium or after the introduction of the euro.
7. In accordance with paragraph 91 of the Framework, a liability is recognised in the balance sheet when (a) it is probable that an outflow of resources embodying economic benefits will result from the settlement of a present obligation and (b) the amount at which the settlement will take place can be measured reliably. A liability is not recognised if expenditure relates to benefits that have yet to be received. The fact that the expenditure may be necessary for the enterprise to continue in business does not create a legal or constructive obligation towards an external party. A liability is, therefore, recognised only as the work related to the modification of existing software is performed by third parties. It is not appropriate to recognise such costs as provisions or other liabilities before the work is carried out based, for example, on commitments made or contracts entered into with third parties.

Date of Consensus: October 1997

Effective Date: This Interpretation becomes effective on 01.06.1998. Changes in accounting policies should be accounted for according to the transition requirements of IAS 8.46.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the prior written permission of IASC.

Source: Avis 138/5 relatif aux logiciels publié par la Commission des normes comptables dans son Bulletin n°35 (pp.7-12)

Logiciels

1. Introduction

L'accroissement des applications informatiques dans le monde des entreprises a soulevé la question du traitement comptable de la création ou de l'acquisition d'un logiciel par une entreprise.

La Commission a consacré une étude approfondie à ce sujet, tenant compte de la situation constatée dans d'autres pays ainsi que de la doctrine internationale en la matière.

Par «logiciel», il faut entendre dans le présent avis le logiciel d'application. Le logiciel de système et le micrologiciel (c.-à-d. le logiciel fixé dans le matériel, sur des puces) sont considérés comme formant un tout avec le matériel et sont dès lors comptabilisés au titre d'immobilisations corporelles.

Font exception à cette règle les logiciels de système développés par les entreprises elles-mêmes. Ces logiciels sont soumis aux mêmes règles que les logiciels d'application.

Si le logiciel présente un caractère accessoire par rapport au matériel ou fait partie d'un autre produit ou d'une autre méthode, il ne fait pas l'objet d'un traitement comptable distinct mais est comptabilisé, en tant qu'accessoire, de la même façon que le matériel, le produit ou la méthode.

2. L'inscription à l'actif des frais de logiciel

Le traitement comptable du logiciel pose essentiellement les questions suivantes:

- les frais liés à l'acquisition d'un logiciel sont-ils susceptibles d'être portés à l'actif, et;
- en cas d'inscription à l'actif, sous quelle rubrique du bilan doivent-ils être portés?

À présent que les programmes de logiciels sont protégés par le droit d'auteur, en vertu de la loi du 30 juin 1994 transposant en droit belge la directive européenne du 14 mai 1991 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur (M.B. du 27 juillet 1994), il ne subsiste aucun doute quant à la question de savoir s'ils constituent un élément du patrimoine susceptible d'être inscrit à l'actif.

Pour que les frais de logiciel soient reconnus comme éléments de l'actif, il est nécessaire qu'ils contribuent au fonctionnement de l'entreprise et qu'ils soient susceptibles d'avoir une utilité économique future. Le prix doit en outre pouvoir être déterminé séparément.¹

1. Dans son «framework for the preparation and presentation of financial statements», l'IASC énonce comme critères de reconnaissance d'un actif: «an asset is recognised in the balance sheet when it is probable that the future economic benefits will flow to the enterprise and the asset has a cost or value that can be measured reliably».

Un logiciel est porté sous les actifs immobilisés s'il est destiné à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise. L'on se reportera à cet égard à l'article 15, alinéa 2 de la quatrième directive européenne.

Si ce caractère durable n'existe pas, le logiciel sera activé sous les stocks et commandes en cours d'exécution (voir plus loin).

Bien que le logiciel soit déposé dans des supports matériels tels que des écrits, graphiques, cartes, disques, bandes, ou même «puces», il ne s'agit là que de manifestations matérielles d'une création intellectuelle. La protection des programmes de logiciels par le droit d'auteur montre que le droit de propriété sur les programmes de logiciels n'a pas d'objet matériel, mais porte sur une prestation intellectuelle, et donc immatérielle.

Parmi les actifs immobilisés, le logiciel sera dès lors considéré comme immobilisation incorporelle.

Sont commentées ci-après, pour les cas types les plus fréquents en matière de création ou d'acquisition de logiciel, les modalités d'application à mettre en œuvre pour l'inscription à l'actif, ainsi que les rubriques du bilan les plus appropriées à cet effet.

3. Cas types pour l'activation et la comptabilisation des frais de logiciel

A. LOGICIEL D'APPLICATION ACQUIS AUPRÈS DE TIERS OU OBTENU EN VERTU D'UN DROIT D'USAGE (CONTRE RÉMUNÉRATION UNIQUE)

A.1. Logiciel d'application à usage interne

a) Logiciel standard

Pour pouvoir être activé, le logiciel doit être appliqué dans l'entreprise pendant plusieurs exercices et contribuer à la réalisation de l'objet social de l'entreprise ou à l'amélioration de la position concurrentielle de celle-ci (p. ex. par la réduction des coûts, l'amélioration des services, ...).

S'il s'agit d'un logiciel standard, le fournisseur du logiciel préférera dans la plupart des cas conserver le droit d'auteur, et l'acquéreur obtiendra une licence de droit d'auteur portant sur le logiciel. C'est la rémunération versée pour l'obtention de ce droit qui en constituera la valeur d'acquisition. Elle sera portée dans les comptes sous les immobilisations incorporelles, à la rubrique «concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et droits similaires».

Les frais activés seront, en fonction de leur durée d'utilité ou d'usage, pris en charge par le biais d'amortissements.

b) Logiciel spécifique

Dans ce cas-ci, le logiciel est développé «sur mesure» pour l'entreprise. La plupart du temps, le fournisseur du logiciel cédera son droit d'auteur sur le programme en question et l'acquéreur obtiendra un droit intellectuel.

La valeur d'acquisition comprendra ainsi le prix d'achat et les frais accessoires (c.-à-d. les frais inhérents à la mise en service du programme).

La comptabilisation s'effectuera de la façon décrite au point a) ci-dessus.

Si l'entreprise qui fournit le logiciel, axe son activité exclusivement ou largement sur l'entreprise acquéreuse, ou lui est liée, la Commission estime que le prix d'acquisition doit être déterminé en appliquant également la précaution particulière contenue dans l'article 25, alinéa 1er, de l'arrêté royal relatif aux comptes annuels.

A.2. Logiciel d'application destiné à la commercialisation

Il arrive que le logiciel soit acquis auprès de tiers pour être ensuite commercialisé, après avoir subi ou non des modifications ou des adaptations.

Si l'entreprise obtient uniquement le droit de vendre le logiciel et que le logiciel acheté est donc revendu sans avoir été adapté, ce logiciel est considéré comme un stock et est porté dans la rubrique «Marchandises».

Si, en revanche, l'entreprise obtient le droit d'adapter le logiciel et, partant, le droit d'effectuer, à la demande du client ou non, des adaptations ou des modifications, l'inscription à l'actif a lieu à la rubrique des immobilisations incorporelles.

Si le logiciel obtenu est reproduit, les reproductions non encore vendues sont portées dans le stock «Produits finis».

B. LOGICIEL D'APPLICATION DÉVELOPPÉ PAR L'ENTREPRISE ELLE-MÊME

B.1. Logiciel d'application à usage interne (en principe, uniquement logiciel spécifique)

S'il s'agit d'un logiciel développé au sein de l'entreprise, une attention particulière sera portée à l'article 25 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, aux termes duquel: «Les immobilisations incorporelles autres que celles acquises de tiers ne sont portées à l'actif pour leur coût de revient que dans la mesure où celui-ci ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour l'entreprise.».

Sont dès lors seuls susceptibles d'être portés à l'actif les frais de logiciel dont le caractère d'investissement est clairement établi.

Selon l'opinion généralement répandue, ils doivent à cette fin satisfaire simultanément aux critères suivants:

- en premier lieu, l'utilité du produit ou du processus pour l'entreprise doit être démontrée; en d'autres termes, il doit contribuer à la réalisation de l'objet social de l'entreprise ou à l'amélioration de la position concurrentielle de celle-ci;
- le produit ou le processus doit être défini avec précision et être individualisé;
- les charges engagées doivent être mises en relation avec le projet et doivent pouvoir être déterminées séparément;
- la praticabilité technique du produit ou du processus doit être démontrée;
- la faisabilité financière doit être démontrée; elle implique que la direction de l'entreprise dégage à cette fin les moyens suffisants ou que ceux-ci soient disponibles dans un délai raisonnable pour l'achèvement du projet.

S'il est satisfait à ces critères, le caractère d'investissement est établi. Ce sont les frais liés à la fabrication proprement dite qui en constituent les éléments du coût de revient et sont portés à l'actif.

Conformément aux articles 22 et 22bis de l'arrêté royal relatif aux comptes annuels, ce coût de revient comprend les coûts directs et, au choix de l'entreprise, tout ou partie des frais indirects de production, ainsi que les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés pour financer les immobilisations en cause, pour autant que ces charges concernent la période qui précède la mise en état d'exploitation effective de ces immobilisations.

Ces critères peuvent à présent être appliqués au processus de développement du logiciel, dans lequel on distingue généralement les phases suivantes :

- l'examen de la faisabilité technologique, financière et commerciale d'un projet de logiciel;
- l'établissement précis du concept choisi;
- la programmation et la description du concept, ainsi que l'introduction de contrôles («coding»);
- l'examen de la fiabilité de fonctionnement du concept programmé et l'examen de l'efficacité des contrôles introduits («testing»);
- l'entretien du programme et la formation de l'utilisateur («maintenance»).

Dans ce processus de développement, seuls les frais de coding, de testing et - dans certains cas - de maintenance sont susceptibles d'être portés à l'actif, à partir du moment où l'entreprise décide d'investir dans un projet bien établi et circonscrit dont la faisabilité technologique et financière a été démontrée.

Bien entendu, cette distinction établie entre les coûts liés aux différentes phases du processus de développement suppose un système approprié de communication d'informations incluant l'établissement de pièces justificatives destinées à étayer l'inscription à l'actif.

Les frais de maintenance sont les frais engagés après l'achèvement du projet et sa mise en service effective, tels que les frais d'entretien, de documentation et de formation de l'utilisateur. Concernant ces frais, il y a lieu d'opérer la distinction suivante. L'entretien et l'adaptation d'un programme, sans modifier la nature de l'application même, entraîneront une charge à porter dans le compte de résultats; il ne s'agit en effet pas d'une charge à caractère d'investissement.

Si, en revanche, une modification fondamentale est apportée au programme afin de changer ou d'étendre l'application même, les frais qui en résultent peuvent être portés à l'actif.

En cas d'inscription à l'actif, ces frais sont portés dans la rubrique «concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et droits similaires». La fabrication de logiciels au sein de l'entreprise constitue en effet une acquisition de savoir-faire et est dès lors comptabilisée comme telle. Les frais activés doivent être amortis conformément au plan d'amortissement établi par l'organe d'administration.

B.2. Logiciel destiné à la commercialisation

a) Logiciel spécifique développé pour les besoins de tiers

Il s'agit ici d'un logiciel développé sur base contractuelle et entièrement élaboré sur les indications du client.

Comme, dans la plupart des cas, il sera question d'une cession du droit d'auteur, les règles relatives aux «commandes en cours d'exécution» seront d'application.

b) Logiciel standard développé pour les besoins de l'entreprise

L'on se reportera ici aux précisions fournies au point A.1. ci-dessus.

Dans ce cas-ci toutefois, l'aspect commercial de l'investissement devra être pris en considération comme critère supplémentaire: la faisabilité commerciale du produit ou du projet doit elle aussi être démontrée. Cela pourrait se faire par une étude de marché qui permettrait d'établir un flux de revenus direct et mesurable. De même, la disponibilité des moyens financiers nécessaires pour la mise sur le marché du produit ou du projet concerné doit être démontrée.

Les frais relatifs à la version standard sont comptabilisés sous les immobilisations incorporelles, s'il est satisfait aux conditions énoncées ci-dessus. Les charges afférentes aux reproductions non encore vendues sont comptabilisées au titre de stocks, via la rubrique «Variations des stocks».

CHAPITRE V:

L'IMPACT DU PROBLÈME DE L'AN 2000

SUR LES MISSIONS D'EXPERTISE COMPTABLE ¹

Plan	Paragraphes
Introduction	01 - 02
Objet de cette note technique	03 - 04
Clarifier les responsabilités	05 - 16
Démarche à adopter par le professionnel	17 - 30

A. INTRODUCTION

1. Le problème de l'an 2000 a reçu beaucoup de publicité mais bien que les entreprises aient pris conscience du problème, les réponses ont été variables et certaines entreprises ont pris peu d'initiatives concrètes. Le problème est simple à expliquer: un certain nombre de systèmes informatiques identifient une année en utilisant deux chiffres seulement; les chiffres 00 pourraient dès lors être interprétés de façon erronée comme signifiant par exemple 1900, un code spécial ou un signal d'erreur en provoquant le mauvais fonctionnement du système informatisé.

Le problème de l'an 2000 peut se manifester avant le 1er janvier 2000. En effet, certains systèmes informatiques ne peuvent effectuer correctement des calculs avec des dates commençant en 1999, parce que ce système utilise les chiffres 99 dans le champ de dates pour représenter autre chose que l'année 1999. Toutefois, ses effets les plus clairs concerneront le bon fonctionnement des systèmes au moment du changement de millénaire et les conséquences éventuelles des problèmes constatés à ce moment ou dans les semaines qui suivent.

2. Pour les entreprises, les conséquences concrètes de cette question sont difficiles à prévoir. On peut dire cependant que ce ne sont pas seulement les ordinateurs (matériel et logiciel) qui seront concernés. Les implications du changement de millénaire s'étendent à toute forme de système automatisé dans lequel est inclus un dateur (contrôle de la production, la plupart du matériel de bureautique et de télécommunication, appareillage de sécurité, ascenseur, matériel médical, etc.).

1. Note technique approuvée par le Conseil de l'Institut des Experts-Comptables le 16 novembre 1998 et par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises le 4 décembre 1998.

Les effets du changement de millénaire peuvent s'étendre à toute l'entreprise; ils ne se limitent pas au simple enregistrement comptable des transactions qui se reflètent dans les états financiers. L'effet le plus important pourrait même concerner le fonctionnement opérationnel de l'entreprise sans impact direct sur l'enregistrement comptable. Néanmoins, tout incident majeur dans le système opérationnel peut avoir des conséquences sur la valeur des actifs, les obligations et engagements ainsi que sur les résultats de l'entreprise.

La nature du risque financier, qui constitue l'aspect le plus pertinent pour le professionnel peut cependant être précisée d'une façon générale. On identifiera par la suite différents éléments qui pourraient avoir des effets directs sur les comptes annuels:

- certains éléments de l'actif peuvent devenir obsolètes et imposer des corrections de valeur (machines inutilisables, stocks invendables, etc.);
- la responsabilité de l'entreprise pourrait être mise en cause parce qu'elle a livré des produits présentant des vices cachés;
- certaines activités fonctionnelles de l'entreprise pourraient être paralysées, même temporairement, avec des conséquences graves sur le compte de résultats, suscitant le cas échéant des problèmes de continuité;
- un mauvais fonctionnement des systèmes d'information pourrait affecter l'intégrité du traitement des données reflétées dans les comptes.

Le professionnel, chargé d'établir ou de vérifier les comptes annuels, devra dès lors prêter une attention spécifique à ces questions dont l'effet sur le processus d'élaboration de l'information financière et sur les comptes annuels eux-mêmes pourrait s'avérer significatif dès l'établissement des comptes de l'exercice en cours à la date de la présente note technique.

De la même manière, dans d'autres missions permanentes de révision, il peut être utile pour le professionnel de prendre en considération les suggestions de la présente note.

Le professionnel peut être chargé d'un contrôle (notamment missions légales ou spéciales) ou d'une vérification des états financiers ou des comptes annuels. Dans ce cas, il devra toujours rédiger un rapport. En général, le professionnel qui est chargé de la tenue de la comptabilité et/ou de l'établissement des comptes annuels ne sera pas chargé de la rédaction du rapport, mais il est tenu de faire ses remarques et observations, notamment en ce qui concerne la problématique du changement de millénaire.

B. OBJET DE CETTE NOTE TECHNIQUE

3. L'objectif de cette note technique est d'examiner les conséquences éventuelles de la question sur l'établissement et la vérification des états financiers. Elle s'appuie sur les principes suivants:
 - il appartient à la responsabilité des dirigeants de s'assurer que l'entreprise a correctement traité la question;

- le professionnel doit obtenir une compréhension suffisante de tous les aspects significatifs pour les états financiers soumis à sa révision;
 - la responsabilité du professionnel n'en est pas modifiée.
4. Il faut éviter tout risque de mauvaise compréhension entre les professionnels et les dirigeants à propos de la question de l'an 2000. En conséquence, il convient:
- de clarifier les responsabilités respectives de la direction et du professionnel;
 - d'éviter le risque de faire apparaître une mauvaise compréhension du rôle des professionnels;
 - de suggérer au professionnel de recueillir les informations adéquates auprès de la direction;
 - de souligner les circonstances dans lesquelles le professionnel devra émettre un rapport.

C. CLARIFIER LES RESPONSABILITÉS

a) Rôle du professionnel

5. Pour éviter le doute et la mauvaise compréhension, le professionnel pourra rappeler à l'organe d'administration de l'entreprise que la question de l'an 2000 doit être traitée sur la base des principes généraux en vigueur et ne fait apparaître aucune nouvelle responsabilité pour l'exercice de ses fonctions. La responsabilité du professionnel consiste, le cas échéant, à vérifier que les états financiers préparés sont établis en conformité avec les normes comptables en vigueur et s'il échet à émettre une opinion à ce sujet.

Dans le cadre de sa mission, le professionnel évalue les procédures mises en œuvre par l'entreprise pour identifier, gérer et porter remède aux problèmes de l'an 2000, dont il prendra connaissance dans le cours normal de ses travaux. Par contre, sa mission ne s'étend pas à la délivrance d'une quelconque assurance que les efforts d'adaptation de l'entreprise seront couronnés de succès. L'établissement, la vérification ou le contrôle des comptes annuels ne comporte aucune certification de la compatibilité avec l'an 2000.

Il est recommandé de confirmer ce principe par écrit.

6. Si, en complément des travaux habituels, le professionnel est invité à conseiller l'entreprise dans la procédure mise en œuvre pour s'adapter au changement de millénaire, ceci constitue une mission distincte à propos de laquelle une lettre de mission distincte sera établie. Cette question n'est pas évoquée dans la présente note technique. Toutefois, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et celui de l'Institut des Experts-Comptables estiment qu'il serait fortement déconseillé d'étendre une telle mission jusqu'à la délivrance d'une assurance sur le fonctionnement du système dans le contexte du passage à l'an 2000.

b) Responsabilité générale des dirigeants de l'entreprise

7. La responsabilité des dirigeants pour gérer l'entreprise requiert implicitement qu'ils prennent les mesures raisonnables pour s'assurer que celle-ci est préparée au changement de date et que son activité n'en sera pas affectée de façon importante. Les risques auxquels l'entreprise sera soumise découlent :
- des pertes opérationnelles ou même de l'impossibilité de poursuivre son activité à cause du problème de l'an 2000;
 - de la capacité des fournisseurs de biens, clients et prestataires de services de rencontrer leurs obligations vis-à-vis de l'entreprise. On prêtera particulièrement attention aux conséquences d'une forte dépendance vis-à-vis de certains fournisseurs de logiciels;
 - du risque de litiges;
 - de la décision des assureurs qui pourraient exclure les dommages et pertes dus au changement de date;
 - de l'insuffisance des ressources financières et humaines nécessaires à l'adaptation ou au remplacement des systèmes informatiques et automatisés.

Les dirigeants doivent évaluer l'impact de ces risques sur l'entreprise et adopter des mesures en vue d'y faire face. Ils doivent en outre évaluer les conséquences possibles sur les états financiers. Cette évaluation suppose de passer en revue tous les aspects significatifs de l'entreprise, y compris, le cas échéant, les entreprises liées.

c) Évaluation des effets sur le système informatique de l'entreprise

8. Les mesures à prendre dépendent de l'utilisation voire de la dépendance de l'entreprise vis-à-vis de l'informatique et du type de système qu'elle utilise. Les dirigeants doivent réunir des informations sur la nature, l'étendue, la signification et les conséquences probables du changement de date sur les systèmes informatiques de l'entreprise ainsi que sur les autres systèmes et équipements qui font utilisation de dateurs. Ceci inclut :
- l'environnement informatique en ce compris le matériel, le logiciel système, les logiciels de réseau et de communication;
 - les logiciels d'application développés à l'intérieur de l'entreprise par le département informatique;
 - les logiciels d'application développés par les utilisateurs;
 - les logiciels standards en considérant non seulement le logiciel de base mais aussi la façon dont il a été implémenté;
 - les logiciels fournis et utilisés par des sous-traitants ou par un service bureau; et
 - les systèmes intégrés dans des équipements contrôlés par ordinateur, par exemple des procédés industriels, des environnements/processus contrôlés informatiquement ou des produits destinés à la vente.

d) Les moyens à mettre en œuvre par la direction pour résoudre les problèmes identifiés

9. Dans les entreprises qui ne disposent pas de systèmes informatiques et automatisés complexes, il ne sera pas toujours nécessaire d'élaborer des plans très détaillés mais les dirigeants demeurent néanmoins responsables du traitement approprié des problèmes de l'an 2000. Dans les autres entités, les dirigeants doivent élaborer des plans pour porter remède aux difficultés identifiées. Dans l'un et l'autre cas, l'entreprise devra souvent envisager de recourir à une assistance extérieure.

e) Évaluation par les dirigeants de l'impact sur les états financiers

10. Il appartient aux dirigeants de s'assurer que les comptes annuels reflètent toute conséquence significative du problème de l'an 2000. Les aspects à prendre en considération sont notamment :
- le traitement des coûts associés à la modification de systèmes informatiques;
 - la désaffectation d'actifs tels que les logiciels et équipements automatisés qui deviendraient inutilisables;
 - les changements dans les taux d'amortissement dus aux modifications dans l'estimation de la durée d'utilisation probable;
 - la correction de valeur de stocks invendables;
 - la comptabilisation des provisions telles que celles liées aux garanties des produits, litiges ou autres coûts que l'entreprise devrait supporter en tant que fournisseur pour la modification des équipements qu'elle a livrés;
 - l'incertitude de recouvrement de créances sur certains tiers qui n'auraient pas pris les mesures appropriées; et
 - toute autre considération liée à l'évaluation du going concern, particulièrement l'évaluation de l'amplitude des coûts et autres conséquences sur l'exploitation.
11. Les dirigeants doivent être conscients du fait que des erreurs peuvent intervenir dans les enregistrements comptables ou les estimations comptables même avant le 1er janvier 2000. Des erreurs peuvent se produire par exemple lorsque le système procède à des calculs impliquant des dates sensibles (4.4.99, 9.9.99 ou 29.2.00) et plus généralement toute date postérieure au 31.12.99.
12. Conformément à l'article 15 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels, les dirigeants doivent s'assurer du fait que le principe de la continuité de l'exploitation est justifié dans l'élaboration des comptes annuels. Le problème du passage à l'an 2000 peut provoquer un ensemble de coûts et requérir l'assistance d'un personnel qualifié aussi bien dans l'entreprise que chez ses partenaires commerciaux. Le manque de temps ou de compétences pour traiter les problèmes du changement de millénaire, la dépendance par rapport aux fournisseurs ou aux cocontractants pourraient porter préjudice à la continuité de l'exploitation de l'entreprise. Si les fournisseurs ou les clients ne sont pas à même de remplir leurs obligations ou si l'exploitation est paralysée par les problèmes de date, la continuité de l'exploitation pourrait être mise en péril.

f) Risque d'erreurs et de fraudes

13. Les dirigeants doivent évaluer le risque d'erreurs ou de fraudes qui pourraient se produire à l'occasion de l'adaptation des systèmes informatiques. En particulier :
- l'étendue des changements et l'urgence peuvent provoquer un relâchement des procédures d'essai et de contrôle des modifications apportées aux programmes;
 - l'urgence des problèmes pourrait entraîner un retour à des traitements manuels; dès lors, les procédures de contrôle interne du système informatisé ne pourraient plus atteindre leur but;
 - vu l'urgence de la question et les demandes de personnel, il se peut que la supervision nécessaire et le contrôle ne soient pas satisfaisants au moment du changement de programme;
 - les contrôles sur les sous-contractants peuvent ne pas être suffisamment stricts et l'entreprise peut ne pas avoir l'expertise nécessaire pour superviser ces changements.

Ces circonstances accroissent le risque d'erreurs dans la programmation et par conséquent, le risque d'erreurs dans les comptes annuels ainsi que le risque que certains dirigeants ou autres membres du personnel ne tirent avantage des erreurs du système.

g) Déclaration des dirigeants aux actionnaires

14. Il se justifierait que les dirigeants fassent mention dans le rapport de gestion de la problématique de l'an 2000.

Selon l'article 77 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, le rapport de gestion doit comprendre des indications sur les circonstances susceptibles d'avoir une influence notable sur le développement de la société. Sans aucun doute, le problème du changement de millénaire revêt ce caractère dans un grand nombre de sociétés qui sont particulièrement dépendantes de leur système informatique. Dans ce cas, il serait de bonne pratique que le rapport de gestion sur l'année 1998 fasse état des mesures qui ont été adoptées par l'entreprise en vue d'éviter les inconvénients qui pourraient découler du changement de millénaire.

Lorsque l'entreprise est peu dépendante de ses systèmes informatiques et que son degré d'automatisation est relativement faible, ou lorsque les mesures d'adaptation ont été prises et que les tests suffisants se sont avérés concluants, l'organe d'administration appréciera l'opportunité de faire une déclaration relative à une situation qui ne présente pas de risque notable pour l'entreprise.

15. L'information mentionnée dans le rapport de gestion pourrait par exemple couvrir les aspects suivants :
- informations relatives au plan d'action engagé pour résoudre l'ensemble des problèmes liés au passage à l'an 2000 et à l'état d'avancement de ce plan;
 - coût estimé de ce plan;
 - risques et incertitudes liés notamment à une résolution incomplète ou tardive des problèmes ou, le cas échéant, la mention que l'entreprise n'a pas terminé l'évaluation des coûts et des risques correspondants.

16. En cette matière, le professionnel se référera à la recommandation du 6 octobre 1989 de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relative au contrôle du rapport de gestion.

D. DÉMARCHÉ À ADOPTER PAR LE PROFESSIONNEL

a) Évaluation initiale du risque lors de la phase de préparation des travaux

17. Une connaissance suffisante de l'entreprise constitue le point de départ de toute mission d'expertise comptable. Pour avoir une connaissance suffisante, le professionnel devra s'enquérir auprès des dirigeants notamment :
- de l'importance de l'informatique et du caractère sensible du changement de date pour le bon fonctionnement de l'entreprise;
 - de la nature des systèmes informatiques qui génèrent des informations comptables spécifiques; et
 - de la dépendance des systèmes et activités de l'entreprise vis-à-vis de tierces parties (fournisseurs, clients, sous-contractants) dans la mesure où la défaillance des systèmes informatiques de ces derniers, ou l'incompatibilité des solutions mises en place, pourrait avoir un impact direct sur les montants et autres informations apparaissant dans les comptes annuels.
18. En outre, il s'impose au professionnel de s'enquérir en particulier de la perception des dirigeants en ce qui concerne :
- l'accroissement du risque d'erreurs ou de fraudes dans le traitement de l'information financière et dans les autres données justifiant les enregistrements comptables;
 - l'effet possible de la problématique du changement de millénaire sur les montants et autres informations dans les comptes annuels;
 - l'effet potentiel sur le principe de la continuité de l'exploitation.
19. Compte tenu de sa connaissance de l'activité de l'entreprise et de ses systèmes informatiques complétée, si nécessaire, par l'interrogation des dirigeants, il appartient au professionnel d'évaluer le risque d'erreurs dues au changement de millénaire dans les comptes annuels.
- 19.1. Si le risque inhérent n'est pas significatif, aucun travail de vérification supplémentaire n'est nécessaire tant que cette information n'est pas contredite pendant la mission. Dans le cas contraire, le professionnel
- examinera comment les dirigeants ont réagi pour maîtriser ce risque;
 - évaluera les conséquences éventuelles sur les rubriques des comptes annuels;
 - adaptera ses travaux en fonction de ce risque.
- 19.2. Le professionnel doit acquérir une compréhension suffisante des systèmes comptables et de contrôle interne influencés par l'environnement informatique et déterminer l'incidence de l'environnement informatique sur l'évaluation générale du risque.

20. Si le problème du changement de millénaire peut avoir un effet significatif sur les états financiers et si le risque de contrôle interne est élevé, le professionnel modifiera son approche en recherchant des éléments probants supplémentaires justifiant que l'information n'est pas entachée d'erreurs. L'adoption d'une démarche de contrôle fondée sur les tests de validation pourrait s'avérer préférable.
21. Si l'entreprise a analysé de façon correcte l'impact de la problématique de l'an 2000 sur les états financiers, le professionnel rassemblera l'information nécessaire sur les mesures prises par les dirigeants et devra examiner si celles-ci sont appropriées pour éviter tout effet négatif significatif sur les comptes annuels.
22. En examinant l'analyse faite par les dirigeants, le professionnel s'interrogera en particulier sur des facteurs tels que:
 - le caractère systématique de l'étude d'impact effectuée et l'existence d'une documentation appropriée de l'approche adoptée;
 - le fait que tous les départements de l'entreprise ont été examinés;
 - l'information obtenue des fournisseurs de systèmes informatiques;
 - les compétences, connaissances et expériences des membres du personnel impliqués dans l'analyse;
 - la coordination des solutions choisies avec les partenaires (clients, fournisseurs, ...) de l'entreprise;
 - l'environnement juridique; en particulier si une attention suffisante a été apportée aux garanties à demander aux fournisseurs de matériels ou de logiciels et aux garanties données aux tiers.
23. En examinant les plans adoptés par les dirigeants et en surveillant les progrès dans la mise en œuvre, le professionnel pourrait notamment se demander dans quelle mesure:
 - le projet de remplacement des systèmes ou la modification des systèmes sont conduits par du personnel expérimenté (qu'il s'agisse de personnel interne ou du fournisseurs ou conseillers extérieurs);
 - les ressources suffisantes ont été allouées au projet identifié;
 - un calendrier approprié a été prévu pour l'identification des modifications requises et l'exécution des différentes phases du projet;
 - le temps et les ressources nécessaires ont été alloués pour tester de façon structurée les modifications ou remplacer les systèmes;
 - l'évolution des travaux a été surveillée régulièrement et avec rigueur;
 - tout dérapage du plan a été suivi de réactions positives et une révision des priorités;
 - un plan de secours a été élaboré pour l'an 2000.
24. Lorsque les modifications du matériel ou des logiciels qui produisent l'information utilisée pour les comptes annuels sont significatives, le professionnel doit s'assurer que le système est adéquatement testé.

b) Communications aux dirigeants

25. Pour éviter tout malentendu à propos des responsabilités du professionnel en ce qui concerne les matières liées au changement de millénaire, le professionnel doit envisager d'adresser un courrier aux dirigeants.

26. Le professionnel peut constater que le problème de l'an 2000 provoque une faiblesse significative dans l'organisation administrative et le contrôle interne des systèmes comptables. Cette constatation doit être portée formellement à la connaissance des dirigeants. En outre, le professionnel peut également identifier d'autres effets concernant la problématique de l'an 2000 qu'il peut juger utile de porter à la connaissance des dirigeants. Dans ce cas, le professionnel ne doit pas hésiter à faire cette communication.
27. En effectuant de telles communications, le professionnel doit s'assurer de ce que les dirigeants comprennent les limites du travail qui a été effectué avant de procéder à cette communication et qu'il n'a pas été dans la mission du professionnel de rechercher toutes les déficiences éventuelles.
28. Si le professionnel estime que la société est à ce point vulnérable au problème du changement de millénaire, que la continuité de son exploitation pourrait être mise en danger, la communication sera faite à l'organe d'administration de l'entreprise le plus rapidement possible dès le second semestre de l'année 1998.

c) Rapports

29. Dans le cadre de missions ponctuelles (transformation, fusion, etc...), le professionnel doit également s'interroger sur les risques que l'entreprise supporte du fait des problèmes de l'an 2000 et sur la façon dont l'information qui sert de base à l'organisation en tient compte. Il établira son rapport en fonction des constatations faites au cours de ses travaux. Si des problèmes significatifs d'évaluation des actifs et passifs ou des problèmes de continuité sont constatés du fait du problème de l'an 2000, il ne peut pas délivrer un rapport sans réserve.
30. En dehors du mandat de commissaire-reviseur (voir à cet égard la note technique de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises), si le professionnel, est appelé à déposer un rapport contenant les conclusions découlant de ses travaux de vérification de l'information comptable, il est recommandé qu'il donne les commentaires qu'il juge nécessaire sur la façon dont les états financiers tiennent compte des conséquences du problème de l'an 2000.

CHAPITRE VI:
AVIS DU 12 NOVEMBRE 1998
DE LA COMMISSION JURIDIQUE DE L'INSTITUT

**Responsabilité des réviseurs et experts-comptables dans
le contexte du problème lié au changement de millénaire**

Introduction

L'expert-comptable et le réviseur d'entreprises accomplissent une gamme des missions qui méritent d'être distinguées sur le plan de la responsabilité. Les implications au plan de la responsabilité en relation avec le problème de l'an 2000 sont fondamentalement différentes dans les trois cas suivants :

- la fonction légale de commissaire-réviseur;
- la mission d'assistance et de conseil comptable;
- la mission d'assurance sur le fonctionnement des systèmes.

Section 1: La fonction de commissaire-réviseur

Objet de la fonction

Le rôle et la responsabilité du commissaire-réviseur dans sa mission d'audit financier a fait l'objet d'une note technique approuvée par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises le 4 septembre 1998. Cette note est largement cohérente avec la prise de position de l'International Auditing Practices Committee qui éditait en juillet 1998 un document sur le même sujet.

La responsabilité du commissaire-réviseur est d'exprimer une opinion sur le caractère fidèle des comptes annuels ou des comptes consolidés d'une société et sur le respect par les dirigeants des règles statutaires ou légales relatives au fonctionnement de la société. Le problème de l'an 2000 ne fait naître aucune responsabilité nouvelle ou spécifique pour les auditeurs dans l'exécution de leur mission de certification des comptes annuels. Rappelons que l'audit des états financiers ne fournit aucune assurance que les systèmes de l'entreprise ou, a fortiori, des systèmes externes de fournisseurs ou autres tiers seront capables de faire face au problème de l'an 2000. En d'autres termes, comme le souligne la note du Conseil de l'Institut, «l'audit des comptes annuels ne comporte aucune certification de la compatibilité avec l'an 2000».

Conséquences sur les travaux de révision

Le passage à l'an 2000 provoquera des coûts influençant les comptes annuels des entreprises concernées. Le commissaire-reviseur devra dès lors examiner dans quelle mesure les coûts significatifs liés au problème de l'an 2000 sont pris en considération dans l'élaboration des comptes annuels. Ces coûts concernent aussi bien la désaffectation d'actifs, les changements de taux d'amortissement, les corrections de valeur de stocks invendables, de créances irrécouvrables, les provisions pour garanties techniques.

Le processus technique de mise en œuvre d'un audit conduit le commissaire-reviseur à étudier les risques de l'entreprise qui peuvent avoir un effet sur les comptes annuels. Cette analyse de risque n'est pas dirigée vers la mesure de l'efficacité des gestionnaires mais vers l'identification de problèmes qui pourraient avoir une influence directe sur la certification de l'image fidèle des comptes annuels. C'est dans ce contexte que les associations professionnelles d'experts-comptables ont considéré que les auditeurs devaient adapter leurs programmes de travail en vue de traiter spécifiquement la question de l'an 2000.

Ainsi, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a recommandé à ses membres d'adresser une lettre aux sociétés faisant l'objet de la révision en vue d'une part, d'attirer l'attention des dirigeants sur la probabilité que le passage à l'an 2000 ait des conséquences significatives sur les états financiers, voire sur l'aptitude de l'entreprise à poursuivre son activité et sur le fait qu'il relève de la responsabilité des seuls dirigeants de mettre en œuvre un plan destiné à rencontrer les problèmes éventuels.

Dans le cadre de son rapport sur les comptes annuels de l'exercice qui se clôture au plus tard à la fin 1998, il appartiendra au commissaire-reviseur d'examiner dans quelle mesure les états financiers ont pris en compte les risques de pertes et de charges découlant du passage à l'an 2000. Si ce rapport est le dernier avant la date fatidique, le commissaire-reviseur pourrait également se demander si l'entreprise ne court pas des risques qui pourraient remettre en cause la continuité de son exploitation au cours de l'exercice suivant.

Responsabilité civile

Les règles relatives à la responsabilité civile du commissaire-reviseur sont établies par l'article 64^{octies} sur les lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Les fautes commises dans l'exécution de la mission de commissaire-reviseur ne peuvent être trouvées, d'un point de vue légal, que dans une erreur d'appréciation sur la fidélité et la légalité des comptes annuels ainsi que dans le respect des règles du droit des sociétés et des statuts.

Ainsi que nous l'avons souligné ci-dessus, il y aurait lieu de constater que le commissaire-reviseur a commis une faute s'il ne s'est pas assuré que les comptes annuels prennent en considération toutes les pertes ou charges liées au problème de l'an 2000 conformément aux exigences du droit comptable, en manière telle qu'ils ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise.

Il en irait ainsi a fortiori lorsque les dirigeants ont eu recours à des mécanismes de fraude en vue de dissimuler la situation réelle de la société. Les recommandations des

organisations professionnelles insistent sur le risque accru de fraudes qui pourraient découler des problèmes de changement de millénaire.

Section 2: Missions d'assistance et de conseil comptable

Dans un grand nombre de sociétés de petite ou de moyenne taille, les experts-comptables, réviseurs d'entreprises et comptables fournissent des services récurrents d'assistance en matière comptable et dans l'accomplissement d'autres formalités administratives. La responsabilité du professionnel qui fournit de tels services s'interprète selon les règles du droit commun en matière contractuelle. Le professionnel qui assiste l'entreprise dans l'accomplissement de ses obligations comptables et fiscales n'est pas tenu d'adopter une démarche particulière liée aux problèmes de l'an 2000. Deux points peuvent cependant être pris en considération :

- le devoir général de conseil du professionnel;
- la collecte nécessaire des informations liées à l'établissement des comptes annuels.

Le contrat d'entreprise qui se noue entre l'expert-comptable ou le réviseur d'entreprises et son client comporte un devoir général de conseil. Bien que le problème de l'an 2000 soit une question qui dépasse très largement les simples aspects comptables, on peut s'attendre à ce que l'expert-comptable attire l'attention de son client sur le fait que la question pourrait avoir des conséquences significatives en matière comptable. Certains auteurs évoquent la possibilité d'élargissement du devoir de prudence en raison de la nature de certaines missions purement contractuelles. C'est le cas lorsque le professionnel concourt à l'établissement de documents appelés à entrer en possession de tiers et dès lors, susceptibles d'influencer leur jugement sur la situation financière de la société¹. Étant donné que le professionnel ne peut ignorer l'éventualité de conséquences du problème de l'an 2000 sur les comptes annuels, il pourrait lui être reproché de n'en avoir pas fait la remarque aux dirigeants de l'entreprise lors de l'établissement des comptes annuels de l'exercice 1998 si ceux-ci impliquent déjà la prise en compte de certaines charges ou pertes probables.

Si les informations que les dirigeants demandent au professionnel de comptabiliser sont incorrectes ou incomplètes, celui-ci doit évoquer cette question avec eux et solliciter les informations complémentaires éventuelles. Tel pourrait être le cas en ce qui concerne les conséquences actuelles ou potentielles du passage à l'an 2000. Dès lors, dans sa mission d'assistance comptable, le professionnel ne pourra manquer de s'interroger sur les conséquences de cette question sur les comptes annuels qu'il lui est demandé d'établir.

1. FORIERS P.A. et VON KUEGELGEN M., «La Responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables», *Revue Droit ULB*, 6-92, p. 22.

Section 3: Examen de la conformité au passage à l'an 2000

Face au problème qui leur est posé et plus particulièrement à la volonté du couvrir leur responsabilité, certains dirigeants de sociétés s'efforcent de faire appel à des conseillers externes susceptibles de leur fournir des assurances sur l'aptitude des systèmes de l'entreprise à faire face au problème du changement de millénaire. Contrairement à l'analyse d'une machine ou d'un logiciel en particulier, l'analyse des systèmes est un processus complexe mettant en cause non seulement l'organisation de la société elle-même mais également les relations de cette dernière avec ses clients, fournisseurs et autres partenaires externes.

Pour cette raison, il est fortement déconseillé aux membres de certifier le bon fonctionnement des systèmes administratifs et comptables dans le contexte du passage à l'an 2000.

Une telle mission, si elle devait être acceptée, devrait faire l'objet d'un contrat dans lequel les parties définiront la portée et les limites du service demandé.

Du point de vue de la responsabilité civile, cette mission aurait un caractère purement contractuel. La responsabilité pourrait s'étendre à des tiers dans la mesure où le rapport est utilisé vis-à-vis d'un tiers. Une telle utilisation ne pourrait pas être faite sans l'autorisation de l'auteur du rapport. En d'autres termes, celui qui a délivré une opinion pourrait en limiter l'utilisation à des fins purement internes à l'entreprise à laquelle elle est remise.