

DE REVISOR EN HET JAAR 2000

VOORWOORD

In zijn verslag over het jaar 1997, heeft de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren reeds de aandacht gevestigd op de problemen, die zich zouden kunnen voordoen bij de overgang naar het Jaar 2000 op het vlak van de informatica- en andere geautomatiseerde systemen. De Raad stelde: *«Indien de revisor oordeelt dat de onderneming zich niet bewust is van de risico's die op haar administratieve organisatie wegen, verdient het aanbeveling dat hij de aandacht van de bestuursorganen van de onderneming op die risico's zou vestigen, voor zover deze betekenisvol zijn».*

De Raad van het Instituut benadrukte in het bijzonder de problemen die zouden kunnen rijzen in de administratieve organisatie en de boekhouding. Het probleem is evenwel veel ruimer. De Raad was zich bewust van de noodzaak om de bedrijfsrevisoren enige verduidelijking te verstrekken omtrent dit probleem dat steeds aan belang wint; vandaar dat besloten werd een werkgroep op te richten die ermee belast is verschillende aanbevelingen ten behoeve van de leden voor te bereiden. Deze aanbevelingen zijn uitgewerkt vanaf het eerste semester 1998 en ik heb reeds het genoegen gehad om aan de leden van het Instituut in de maand mei en in de maand september twee omzendbrieven over te maken.

Het was nuttig om het geheel van deze documentatie samen te brengen in een overzichtelijke brochure die moet toelaten om het probleem duidelijk te stellen; op die manier kan aan de leden eveneens een precies programma ter beschikking gesteld worden voor de eindejaarscontroles.

Ik houd eraan mijn confraters te bedanken die aan deze werkzaamheden hebben deelgenomen en meer in het bijzonder de heer Luc TOELEN, Voorzitter van de werkgroep, de heren Patrick AUGUSTEIJNS, Bruno DUBOIS en Dirk TIMMERMAN, bedrijfsrevisoren alsook Juffrouw Micheline CLAES en de heer Marcel VERSCHULDEN, accountants.

Jean-François CATS
Voorzitter

INHOUDSTAFEL

Voorwoord	3
Inleiding	7
Hoofdstuk I: Weerslag van het millenniumprobleem op de controle	13
Hoofdstuk II: Werkprogramma	29
Bijlage A: Modelbrief - Sensibilisering millenniumproblematiek	33
Bijlage B: Impact van het millenniumprobleem op de jaarrekening	37
Bijlage C: Controlechecklist	43
Bijlage D: Bevestigingsbrief van de leiding	51
Bijlage E: Voorbeeld van paragraaf in te voegen in het controleverslag i.v.m. de millenniumproblematiek	53
Hoofdstuk III: Internationale auditaanbevelingen inzake het Jaar 2000	55
Hoofdstuk IV: Boekhoudkundige aspecten	67
A. IASC-interpretatie	67
B. Advies 138/5 van de Commissie voor boekhoudkundige normen	69
Hoofdstuk V: Weerslag van het millenniumprobleem op de accountancy- opdrachten	75
Hoofdstuk VI: Advies van 12 november 1998 van de Juridische commissie van het Instituut	85

INLEIDING

DE OVERGANG NAAR HET DERDE MILLENNIUM ALS BRON VAN NIEUWE CONTROLLERISICO'S

Omdat de fatale dag alsmat dichterbij komt, is het raadzaam er even aan te herinneren dat wat gemeenzaam de «millennium-bug» wordt genoemd, een bedreiging vormt voor allerlei infrastructuur, informatienetwerken en elektronische systemen. Het is duidelijk dat die bedreiging de controleomgeving van de ondernemingen gevoelig wijzigt, zodat de risicobeheersing op een niet te verwaarlozen manier wordt beïnvloed.

Ten einde een juist beeld te krijgen van de omvang van die technische en technologische uitdaging, is het interessant nog eens het ontstaan van het probleem voor de geest te halen, er de grote lijnen van weer te geven en de bakens uit te zetten voor een nuchtere en professionele benadering ervan.

KRONIEK VAN EEN AANGEKONDIGDE CHAOS

In de loop van de jaren 60 en 70, toen er nog spaarzaam moest worden omgesprongen met het geheugen van een computer, drong er zich een voor die tijd begrijpelijke logica op waarvan nu blijkt dat er veel nadelen aan zijn verbonden: door jaartallen slechts met twee cijfers weer te geven in de daartoe bestemde velden, werd er veel plaats bespaard in het geheugen. En dat was nodig, want de plaatsruimte in een geheugen was schaars en duur (ter illustratie: een geheugen van 32 KB werd toen als de norm beschouwd).

Hoewel de informatici zich al vlug konden inbeelden wat de gevolgen hiervan op lange termijn zouden zijn, hebben verschillende factoren belet dat de nadelen van deze beperking definitief uit de wereld werden geholpen.

We sommen ze even op:

- de simplistische overtuiging dat de toen ontwikkelde software en databanken niet lang zouden meegaan;
- het updaten van oude programma's en de ontwikkeling van nieuwe programma's die compatibel moesten zijn met de oude (en die daardoor zeer afhankelijk waren van de keuzen die voordien waren gemaakt);
- het comfortabele van een correct werkende informatica-ondersteuning.

Deze algemene factoren kunnen nog worden aangevuld met een aantal meer specifieke, zoals:

- «ontoegankelijke» jaartallen of data, zoals «00» of «99», verwijzen soms naar iets totaal anders dan een datum (einde van een bestand, open plaats of vrij te maken plaats, fout, ...);

- de volgorde van de elementen van een datum die volgens bepaalde criteria (geografische of economische) kan veranderen. De software is soms zo geprogrammeerd dat als de eerste twee cijfers groter zijn dan 31, dat getal alleen maar als jaartal wordt herkend. Vanaf 2000 loopt dat systeem fout;
- soms werd een getal op statische wijze geïntegreerd om ervoor te zorgen dat bij het afdrukken ook de vermelding van de eeuw verschijnt;
- een aaneenschakeling van tekens vormt niet noodzakelijk een getal; vandaar dat men omzichtig moet omspringen met eenvoudige rekenkundige bewerkingen als het bijtellen van een jaar bij een jaartal («1989» + 1 zou bijvoorbeeld kunnen worden geïnterpreteerd als 198 in plaats van als 1990);
- het probleem van de schrikkeljaren. Zoals iedereen weet, moet het jaartal van een schrikkeljaar deelbaar zijn door vier. Gaat het echter om een jaartal dat ook deelbaar is door 100, dan is dat jaar geen schrikkeljaar, behalve als het jaartal ook nog eens deelbaar is door 400. Dat is het geval met 2000.

Als een bepaald softwareprogramma voor de weergave van een jaartal slechts twee cijfers gebruikt, wordt «00» geïnterpreteerd als 1900 en dat heeft tot gevolg dat 2000 niet als een schrikkeljaar wordt beschouwd.

De gekozen oplossingen, zoals bijvoorbeeld de toevoeging van het jaartal 2000 of de «vensterwerktechniek», dienen hiermee rekening te houden.

VERMOEDELIJKE GEVOLGEN

Tenzij de problemen op tijd worden opgelost, lopen miljoenen systemen het risico om op 31 december 1999 een achterwaartse sprong in de tijd te maken.

Termijnberekeningen op basis van gegevens zonder vermelding van de eeuw zullen tal van onlogische resultaten opleveren. Neem bijvoorbeeld de pensioenberekening voor een persoon die in 1958 is geboren. Zal het getal 58 hierbij als 2058 of als 1958 worden geïnterpreteerd? Er zal op zijn minst verwarring ontstaan. Een gelijkaardige verwarring heeft zich al voorgedaan met betrekking tot producten die een vervaldatum hebben die na het jaar 2000 valt.

Periodieke verrichtingen die op onze tijdrekening zijn gebaseerd, zouden niet kunnen worden uitgevoerd als het systeem 1 januari 2000 interpreteert als 1 januari 1900, omdat die eerste dag dan misschien als een maandag wordt beschouwd, terwijl het om een zaterdag gaat. Bedenk wat er dan zou gebeuren met een systeem dat elke zaterdag automatisch zorgt voor het maken van back-ups.

De manier waarop twee datums zich ten opzichte van elkaar verhouden, kan verkeerd worden geïnterpreteerd. Men kan zich gemakkelijk voorstellen hoe het maken van back-ups zal verlopen, als het systeem [20]00 als een kleiner getal dan [19]99 beschouwt.

Bepaalde verwerkingsprogramma's voor het definiëren van codes om een snelle toegang tot de informatie te krijgen, kunnen geblokkeerd raken. Bijvoorbeeld de zogenaamde «hash-coding»-techniek, die erin bestaat getallen te delen door het jaartal: als het jaartal

slechts uit de laatste twee cijfers bestaat, leidt dat met betrekking tot het jaar 2000 tot het delen door nul.

Een datum (en in sommige gevallen het tijdstip van de dag) wordt ook gebruikt om iets te benoemen, waarbij men dan de verschillende elementen ervan aan elkaar schakelt. Een bestand dat op 10/11/1998 om 10 u 48 wordt gemaakt, krijgt dan de naam «199811101048». Alleen als in een dergelijk geval het jaartal wordt uitgedrukt in 4 cijfers, kan er geen verwarring ontstaan.

OMVANG VAN HET PROBLEEM

Het is duidelijk dat sommige bedrijven veel meer last zullen ondervinden dan andere, hetgeen onder meer te maken heeft met de mate van automatisering, de afhankelijkheid van systemen en netwerken, en de complexiteit van de elektronische infrastructuur.

In een ontwerpverslag van september 1998, bestemd voor de Ministerraad van de OESO, wordt de nadruk gelegd op de kwetsbaarheid van bepaalde sleutelsectoren, zoals de openbare nutsbedrijven, de telecommunicatiesector, de financiële sector, de transportsector en de administratie, waarbij bovendien wordt gewezen op de banden die er bestaan tussen de verschillende sectoren van de economie.

De auteurs zijn vooral bezorgd om de situatie van de vitale beveiligingssystemen, zoals onder meer die voor de gezondheidssector, de nucleaire sector, defensie en het luchtverkeer.

Eén van de belangrijkste problemen ligt in het feit dat het niet alleen de informaticasystemen zijn die getroffen zullen worden of die het risico lopen getroffen te worden. Naast die systemen en de communicatienetwerken, zijn er nog de microprocessoren (ingebbede componenten of «embedded chips») die in industriële infrastructuren, beveiligingssystemen of nog, in elektrische huishoudapparatuur werden geïntegreerd.

Volgens het ontwerpverslag van de OESO en de geraadpleegde deskundigen zal het defect van dergelijke geïntegreerde systemen, zelfs wanneer het procentueel gezien op vrij beperkte schaal gebeurt (men schat dat 1 tot 3 % van de systemen zullen worden getroffen), voor aanzienlijke problemen zorgen omdat het op wereldvlak om een enorm aantal systemen gaat (meer dan 25 miljard).

Momenteel richten de waarnemers hun aandacht op de kleine en middelgrote organisaties. De grootste ondernemingen hebben immers onder druk van de controleoverheden al één en ander ondernomen (banksector, verzekeringen, ...).

De minder gestructureerde ondernemingen of organisaties zijn zich in vele gevallen niet voldoende bewust van het probleem. Zijn ze dat echter wel, dan blijkt dat het nodige geld ontbreekt of dat hun personeel niet in staat is de nodige deskundigheid te leveren.

De economische gevolgen dienen op twee vlakken te worden gesitueerd:

- Vooreerst zijn er de onmiddellijke kosten die ontstaan wanneer de niet-conforme systemen hersteld of vervangen dienen te worden. We hebben het dan over de kosten voor het opsporen van de fouten, het oplossen van het probleem en vervolgens het testen van de gekozen oplossing. Die laatste fase is zeker niet de minst complexe of de minst dure.

Die onmiddellijke kosten zijn uiteraard afhankelijk van de complexiteit van de geautomatiseerde omgeving en vooral van de mate waarin de installaties onderling aan elkaar gekoppeld zijn.

- Bovendien dient men aandacht te hebben voor de «secundaire» uitgaven die het gevolg zullen zijn van defecten die niet tijdig of niet geheel konden worden hersteld. Zo zullen bijvoorbeeld fouten bij de facturering en vertragingen bij verwerking en codering een minimum aan meerkosten met zich mee hebben gebracht, zelfs als die konden worden opgespoord. Het gaat dan om kosten verbonden aan correctiewerk, overschakeling op een vereenvoudigde of zelfs manuele procedure en eventuele schadeclaims die eruit voortvloeien.

Er werden al verschillende onderzoeken uitgevoerd die trachten na te gaan in hoeverre ondernemingen of organisaties reeds voorbereid zijn op de «millenniumbom». Het merendeel van die onderzoeken werd uitgevoerd door belanghebbende partijen (informatica-consulenten). Niettegenstaande dat, bieden de onderzoeksresultaten nuttige informatie over wat het effect zal zijn van een min of meer laattijdige aanpak van de problematiek.

Volgens het in april 1998 gepubliceerde onderzoek van het bedrijf CAP GEMINI, waarbij men zich toespitste op 12 landen van de OESO (waaronder België), zal ongeveer één onderneming op zeven haar omschakelingsprogramma niet tijdig kunnen afronden. Uiteraard verschilt die raming van land tot land, omdat de mate waarin men min of meer voortijdig de nodige werkzaamheden is beginnen uit te voeren, in elk land anders is.

Het onderzoek geeft per land aanwijzingen over hoeveel procent van de ondernemingen klaar zal zijn voor het Jaar 2000. Bovendien bespreekt het de voortgang van de aanpassingswerkzaamheden in elk land, waarbij telkens wordt uitgegaan van de raming van de uitgaven die men er nog dient te doen in vergelijking met het totale vooropstelde budget.

Een onderzoek dat in 1998 door de GARTNER GROUP werd uitgevoerd, schat onder meer dat België een achterstand van 3 maanden heeft opgelopen in vergelijking met het programma dat als norm geldt. Daardoor komt België terecht in een tweede groep van landen, onmiddellijk volgend op de Verenigde Staten, Australië en Canada.

Dat kan misschien als een compliment worden opgevat, maar de enorme discrepantie die er bestaat tussen de verschillende sectoren en die iets te maken heeft met het al dan niet onderworpen zijn aan een controlerende overheid die het belang van het probleem onderkent (zoals de Controledienst voor de Verzekeringen, de Commissie voor het Bank- en Financiewezen, ...), wordt er toch niet mee uitgevlakt.

WAT ZULLEN DE GEVOLGEN ZIJN VOOR DE JAARREKENING ?

Het hele probleem heeft gevolgen voor het opstellen van de jaarrekening en dus ook voor de opdracht van hen die de jaarrekening moeten controleren.

We wijzen in dit verband op de eventuele onzekerheden inzake de bedrijfscontinuïteit, de fouten in de verwerking en de onzekerheden met betrekking tot de waarderingen. Bijvoorbeeld: de onjuiste raming van de voorzieningen voor waarborgen met het oog op het

doorschuiven van de kosten voor aanpassing naar een leverancier van software, als dat in het onderhoudscontract wordt vermeld. Of nog, de waardevermindering en de uitzonderlijke afschrijving van niet-conforme activa (informatica-infrastructuur, software- en hardware, ...).

De vraag of men de kosten voor de omschakeling of het conform maken als activa dan wel als kosten moet verwerken, zal ongetwijfeld voor tal van discussies zorgen.

Hetzelfde geldt voor het correct inschatten van de risico's die men onder ogen moet nemen bij het innen van vorderingen op debiteuren waarvan men vreest dat ze technologisch of financieel niet opgewassen zijn tegen de problemen bij het conform maken van al hun uitrusting.

Tenslotte ontstaat er nu op grote schaal een debat over de juiste omvang van de informatie die een onderneming in haar jaarrekening dient te verstrekken inzake de uitvoering van de werkzaamheden met betrekking tot de omschakeling en het testen daarvan, de financiële middelen die eraan worden besteed en de voortgang ervan.

Zelfs al gaat het om een technisch en technologisch probleem waarvan de oplossing onder de verantwoordelijkheid van de leiding valt, dan nog ziet men dat de gevolgen voor de kwaliteit of de relevantie van de financiële informatie zowel invloed hebben op het inherente risico op fouten als op de kwaliteit van de controleomgeving. De externe controleur dient bijgevolg zijn controlestrategie aan te passen.

EEN GESCHIKTE CONTROLESTRATEGIE

Hoe belangrijk dit technologisch probleem ook is, het wijzigt niet veel aan de aard van de opdracht van de commissaris-revisor. Er is dus geen reden om de benadering van de externe controle van de financiële staten, zoals in de algemene controlenormen weergegeven, geheel en al te gaan herdenken. Het gaat er veeleer om het probleem te integreren in de verschillende fasen van de controle.

- Zo is er van in de beginfase voldoende kennis nodig van de onderneming, haar systemen voor informatieverwerking, haar niveau van automatisering en de mate dat ze afhankelijk is van infrastructuren en systemen die door derden worden beheerd.

Een update van die kennis op grond van het probleem van de overgang naar het derde millennium biedt de kans tot een gepaste evaluatie van de inherente risico's op fouten die van invloed kunnen zijn op de financiële staten.

- Rekening houdend met de eigen benadering van de onderneming, dient de controleomgeving in die context te worden geijkt.

Wat is haar strategie, heeft ze een omstandig schriftelijk plan? Is er een projectbeheerder aangesteld en heeft die in de organisatiestructuur van de onderneming het gepaste verantwoordelijkheidsniveau?

Bestrijkt de inventaris alle elementen die van vitaal belang zijn voor het bedrijf, alle elementen die een kritieke rol spelen in het verstrekken en verwerken van de financiële informatie?

Houdt het project rekening met de onderlinge afhankelijkheid en de koppeling aan externe netwerken? Volstaan de gebudgetteerde middelen en zijn ze adequaat verdeeld?

Houdt het tijdsschema rekening met de bijzonderheden van elke fase, met inbegrip van de tests?

Werd er een geloofwaardig alternatief plan opgesteld (noodplan) om het defect van het systeem of een onverklaarbare vertraging in het tijdsschema op te vangen?

Heeft de onderneming tenslotte gezorgd voor een informatiesysteem dat door de algemene directie kan worden gebruikt om informatie te verschaffen over de voortgang van het project?

- Nadat het terrein op die manier is afgebakend, hangt de keuze om zich te steunen op de kwaliteit van de interne controle enerzijds of om hoofdzakelijk met bekrachtigingstests te werken anderzijds af van de relevantie van het interne-controlesysteem, dat ongetwijfeld niet werd ontworpen voor omstandigheden als deze. De omvang en de dringende noodzaak kunnen immers hebben geleid tot het verslappen van de procedures of tot hun ongeschiktheid. Het volledig of gedeeltelijk gebrek aan interne deskundigheid om op een doeltreffende manier de door derden uitgevoerde omschakelingswerkzaamheden te controleren, kan immers een zwakke plek zijn die ervoor zorgt dat een strategie die is gebaseerd op het testen van de betrouwbaarheid van de interne-controlemaatregelen, ondoeltreffend is.
- Het is echter zo dat het in een andere situatie aangewezen zou kunnen zijn te steunen op een interne audit in deze materie.

GEVOLGEN VOOR HET CONTROLEVERSLAG

Bij het opstellen van het controleverslag zullen het, naar alle waarschijnlijkheid, de elementen van onzekerheid en het volledige en adequate karakter van de toelichting of het jaarverslag zijn die het moeilijkst aan te snijden zijn.

De onzekerheid hetzij met betrekking tot de bedrijfscontinuïteit zelf, hetzij inzake de raming van de voorzieningen voor risico's en kosten of de waardeverminderingen zullen de commissaris-revisor er toe leiden om zijn verslag al dan niet aan te passen, of desnoods een toelichtende paragraaf toe te voegen.

De volledigheid en de bruikbaarheid van de informatie die wordt medegedeeld in de toelichting of in de commentaar in het jaarverslag over de manier waarop de onderneming het probleem van de overgang naar het derde millennium aanpakt, zal ongetwijfeld tot veel discussie tussen de directie en de commissaris-revisor leiden. Hoe dient immers de afwezigheid van enige uitleg of het verschaffen van onvoldoende, zo niet verwarrende informatie te worden geïnterpreteerd? Gaat het hier niet om omstandigheden die van groot belang zijn voor de verdere ontwikkeling van de onderneming en vandaar om omstandigheden waarover wettelijk gezien uitleg moet worden verstrekt ?

HOOFDSTUK I:

WEERSLAG VAN HET MILLENNIUMPROBLEEM OP DE CONTROLE¹

Inhoudstafel	(paragrafen)
Inleiding	01 - 02
Doel van deze technische nota	03 - 04
De verantwoordelijkheden duidelijk afbakenen	05 - 16
Stappen die de commissaris-revisor moet ondernemen	17 - 27
Mededelingen aan de bedrijfsleiding	28 - 31
Gevolgen voor het controleverslag	32 - 38
Bijlage	

INLEIDING

1. Het millenniumprobleem heeft al heel wat aandacht gekregen. Hoewel de ondernemingen zich bewust zijn van het probleem, reageren ze toch verschillend en sommige ondernemingen hebben nog maar weinig concrete initiatieven genomen. Het probleem is eenvoudig uit te leggen : een bepaald aantal informaticasystemen identificeert een jaar door gebruik te maken van niet meer dan twee cijfers; de cijfers 00 kunnen bijgevolg foutief worden geïnterpreteerd, bijvoorbeeld als 1900, als een speciale code of als een foutsignaal en dus een slechte werking van het geïnformatiseerd systeem veroorzaken.

Het millenniumprobleem kan zich al vóór 1 januari 2000 voordoen. Bepaalde informaticasystemen kunnen namelijk geen correcte berekeningen uitvoeren met data die beginnen in 1999, omdat ze de cijfers 99 in het dataveld gebruiken om iets anders dan het jaar 1999 weer te geven. Toch zullen de effecten ervan op de goede werking van de systemen pas bij de millenniumwisseling het duidelijkst tot uiting komen en zullen de eventuele gevolgen van de problemen op dat ogenblik of in de daaropvolgende weken aan het licht komen.

¹ Technische nota goedgekeurd door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren op 4 september 1998.

2. Voor de ondernemingen zijn de concrete gevolgen van deze aangelegenheid moeilijk in te schatten. We kunnen wel stellen dat ze zich niet tot de computers (hardware en software) zullen beperken. De millenniumwisseling heeft gevolgen voor elk geautomatiseerd systeem dat met een dateereenheid is uitgerust (controle van de productie, het merendeel van de burotica- en telecommunicatieapparatuur, veiligheidsinrichtingen, lift, medische apparatuur, enz.).

De millenniumwisseling kan gevolgen hebben voor de ganse onderneming en beperkt zich niet tot de louter boekhoudkundige registratie van de verrichtingen in de financiële staten. Het ergst zou wel eens de operationele werking van de onderneming kunnen worden getroffen, zonder rechtstreekse impact op de boekhouding. Elk belangrijk incident op het operationele vlak kan gevolgen hebben voor de waarde van de activa, de verplichtingen en verbintenissen, evenals de resultaten van de onderneming.

De aard van het financiële risico, het meest relevante aspect voor de revisor, kan evenwel op een algemene manier worden gepreciseerd. Hieronder identificeren we verschillende elementen die een rechtstreekse weerslag kunnen hebben op de jaarrekening :

- bepaalde actiefbestanddelen kunnen verouderd raken en waardecorrecties vereisen (onbruikbare machines, onverkoopbare voorraden, enz.);
- de onderneming kan aansprakelijk worden gesteld omdat zij producten heeft geleverd die verborgen gebreken vertonen;
- bepaalde bedrijfsactiviteiten kunnen stilvallen. Zelfs als dat maar tijdelijk is, kan dit ernstige gevolgen hebben voor de resultatenrekening en in voorkomend geval kan zelfs de bedrijfscontinuïteit in het gedrang komen;
- door een slechte werking van de informaticasystemen kan de volledigheid van de gegevens die in de rekeningen moeten worden opgenomen in gevaar gebracht worden.

De commissaris-revisor zal bijgevolg bijzondere aandacht moeten schenken aan die elementen, die een betekenisvolle weerslag kunnen hebben op de totstandkoming van de financiële informatie en op de jaarrekening zelf, en dat al vanaf het boekjaar dat op de verschijningsdatum van deze technische nota lopend is.

Ook bij andere permanente controleopdrachten, kan het nuttig zijn dat de revisor de overwegingen van onderhavige nota in acht neemt.

DOEL VAN DEZE TECHNISCHE NOTA

3. In deze technische nota willen we de eventuele gevolgen van het probleem voor de controle van de financiële staten onderzoeken. We laten ons daarbij leiden door de volgende principes:
- de bedrijfsleiding is verantwoordelijk voor de goede aanpak van het millennium-probleem;
 - de verantwoordelijkheid van de commissaris-revisor, zoals die voortvloeit uit de vennootschappenwet en de algemene controlenormen, ondergaat hierdoor geen wijzigingen;

- de revisor moet voldoende kennis verwerven over alle aspecten die van belang zijn voor de financiële staten die hem ter controle worden voorgelegd.
4. Er moet vermeden worden dat het millenniumprobleem aanleiding geeft tot misverstanden tussen revisoren en diegenen die de financiële staten voorbereiden of gebruiken. Om die reden is het belangrijk:
- dat de respectieve verantwoordelijkheden van de leiding en de commissaris-revisor worden verduidelijkt;
 - dat wordt vermeden dat de rol van de revisoren verkeerd wordt begrepen;
 - dat de commissaris-revisor ertoe wordt aangespoord de passende informatie bij de leiding in te winnen;
 - dat deze aangelegenheid op de best mogelijke manier wordt behandeld binnen het kader van de algemene controlenormen;
 - dat de nadruk wordt gelegd op de omstandigheden waarin de commissaris-revisor een aangepast verslag zal moeten uitbrengen.

DE VERANTWOORDELIJKHEDEN DUIDELIJK AFBAKENEN

Rol van de commissaris-revisor

5. Om twijfels en misverstanden te voorkomen, kan de commissaris-revisor het bestuursorgaan van de onderneming eraan herinneren dat het millenniumprobleem geen nieuwe verantwoordelijkheid bij de uitoefening van de commissarisfunctie met zich meebrengt. De algemene controlenormen zijn hierbij van toepassing. De verantwoordelijkheid van de commissaris-revisor bestaat erin na te gaan of de financiële staten werden opgesteld met naleving van de toepasselijke boekhoudnormen en een oordeel daarover te formuleren.

In het kader van zijn opdracht beoordeelt de revisor de procedures die de onderneming heeft toegepast om de problemen rond het jaar 2000 te identificeren en te verhelpen; dit gebeurt tijdens het gewone verloop van zijn controle. Het behoort niet tot zijn opdracht een of andere verklaring af te leggen dat de inspanningen met het oog op de aanpassing van de onderneming met succes zullen worden bekroond. Een audit van de jaarrekening omvat geen certificatie van de jaar 2000-compatibiliteit.

Het verdient aanbeveling dit principe schriftelijk te bevestigen. Dat was met name het doel van de brief, zoals door de Raad van het Instituut voorgesteld in zijn schrijven van 29 mei 1998, overgemaakt aan de leden.

6. Indien, bovenop de gewone controleprocedures, de commissaris-revisor verzocht wordt aan de onderneming advies te verstrekken omtrent de toegepaste procedure met het oog op de aanpassing aan de millenniumwisseling, dan is dat een aparte opdracht waarvoor een aparte opdrachtbrief moet worden opgesteld. Die aangelegenheid komt in deze technische nota niet aan bod. De Raad van het IBR is evenwel van mening dat het sterk af te raden is een dergelijke opdracht uit te breiden

tot het geven van een verzekering dat het systeem in de context van de overstap naar het jaar 2000 zal functioneren¹.

Algemene verantwoordelijkheid van de bedrijfsleiding

7. De verantwoordelijkheid van de bedrijfsleiding om het bedrijf te besturen, vereist impliciet dat ze de maatregelen neemt die redelijkerwijs noodzakelijk zijn om de onderneming voor te bereiden op de datumwijziging en ervoor te zorgen dat de negatieve effecten op de bedrijfsactiviteit beperkt blijven. De risico's, waaraan de onderneming zal worden blootgesteld, kunnen ontstaan door:
- operationele verliezen of zelfs de onmogelijkheid om de activiteit voort te zetten ten gevolge van de problemen rond het jaar 2000;
 - de mogelijkheid voor goederenleveranciers, klanten en dienstverleners om hun verplichtingen ten opzichte van de onderneming na te komen. Bijzondere aandacht zal moeten uitgaan naar de gevolgen van een sterke afhankelijkheid van bepaalde softwareleveranciers;
 - het gevaar voor geschillen;
 - de verzekeraars die schade en verlies te wijten aan het millenniumprobleem uitsluiten;
 - de ontoereikendheid van de financiële en menselijke middelen die nodig zijn voor de aanpassing of de vervanging van informatica- en automatiseringssystemen.

De bedrijfsleiding moet de impact van die risico's voor de onderneming inschatten en maatregelen nemen om er het hoofd aan te bieden. Bovendien moet de leiding de mogelijke gevolgen voor de financiële staten inschatten. Die beoordeling impliceert dat alle betekenisvolle aspecten van de onderneming en, in voorkomend geval, ook die van de verbonden ondernemingen, onder ogen moeten worden genomen.

Beoordeling van de effecten op het informaticasysteem van de onderneming

8. De te nemen maatregelen vloeien voort uit het gebruik, ja zelfs de afhankelijkheid van de onderneming van de informatica en van het type van systeem dat wordt gebruikt. De leiding moet informatie verzamelen over de aard, de omvang, de betekenis en de vermoedelijke consequenties van de datumwijziging op de informaticasystemen van de onderneming, evenals op de andere systemen en uitrustingen die gebruik maken van dateereenheden. Hierin is begrepen :
- de informaticaomgeving, met inbegrip van de hardware, de systeemsoftware, de netwerk- en communicatiesoftware;
 - de toepassingssoftware die binnen de onderneming door de informatica-afdeling werd ontwikkeld;
 - de toepassingssoftware ontwikkeld door de gebruikers;
 - de standaardpakketten, waarbij niet enkel rekening moet worden gehouden met de basissoftware maar ook met de manier waarop die werd geïmplementeerd;

¹ Zie punt 2 van de Erecode aanbevolen voor de sector van de informatie- en communicatietechnologie in het kader van het "Millenniumforum 2000".

- de softwaresystemen geleverd en gebruikt door onderaannemers of door een servicebureau; en
- de systemen geïntegreerd in computergestuurde uitrustingen, bijvoorbeeld industriële procédés, computergestuurde omgevingen/processen of producten bestemd voor de verkoop.

De middelen die door de leiding moeten worden aangewend om de onderkende problemen op te lossen

9. In ondernemingen die niet beschikken over complexe geautomatiseerde informatiesystemen, zal het niet steeds nodig zijn om zeer gedetailleerde plannen uit te werken, maar de bedrijfsleiding blijft niettemin verantwoordelijk voor een passende aanpak van de problemen in verband met het jaar 2000. In andere ondernemingen moet de bedrijfsleiding wél plannen uitwerken om de onderkende moeilijkheden te verhelpen. In het ene of het andere geval zal de onderneming vaak moeten overwegen om beroep te doen op externe bijstand.

Beoordeling door de bedrijfsleiding van de impact op de financiële staten

10. Het is de taak van de bedrijfsleiding om zich ervan te vergewissen of de jaarrekening alle betekenisvolle gevolgen van het millenniumprobleem weergeeft. Met name de volgende aspecten moeten in aanmerking worden genomen :
 - de verwerking van de kosten die verband houden met de wijziging van de informaticasystemen;
 - het onttrekken aan de activa, zoals bijvoorbeeld software en geautomatiseerde uitrustingen die onbruikbaar worden;
 - de wijziging van de afschrijvingspercentages als gevolg van andere ramingen inzake vermoedelijke gebruiksduur;
 - de waardecorrectie voor onverkoopbare voorraden;
 - de boeking van voorzieningen, zoals die welke verband houden met productwaarborgen, geschillen of andere kosten in verband met de geleverde uitrustingen;
 - de onzekerheid over de inning van schuldvorderingen op derden die geen passende maatregelen hebben genomen; en
 - elke andere overweging betreffende de beoordeling van de *going concern*, in het bijzonder de raming van de omvang van de kosten en andere gevolgen voor de bedrijfsvoering.
11. De bedrijfsleiding moet beseffen dat zelfs al vóór 1 januari 2000 fouten kunnen optreden in de boekingen of boekhoudkundige ramingen. Er kunnen zich bijvoorbeeld fouten voordoen wanneer het systeem berekeningen uitvoert waarin gevoelige data (4.4.99, 9.9.99 of 29.2.00) en, meer algemeen, data van ná 31.12.99 zijn opgenomen.
12. Overeenkomstig artikel 15 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening, moet de bedrijfsleiding er zich bij het opstellen van de jaarrekening van vergewissen of het principe van de bedrijfscontinuïteit verantwoord is. Het probleem van de overgang naar het jaar 2000 kan een hele reeks kosten teweegbrengen en de bijstand vereisen van gekwalificeerd personeel, zowel binnen het

eigen bedrijf als bij de handelspartners. Het gebrek aan tijd of deskundigheid om de problemen op te lossen die verband houden met de overgang naar het volgende millennium en de afhankelijkheid ten opzichte van de leveranciers of de medecontractanten, zouden de continuïteit van de bedrijfsvoering in het gedrang kunnen brengen. Indien de leveranciers of de klanten niet in staat zijn om hun verplichtingen na te komen of indien de bedrijfsactiviteit door de datumproblemen wordt verlamd, dan kan de ondernemingscontinuïteit in gevaar komen.

Gevaar voor vergissingen en fraude

13. De bedrijfsleiding moet het gevaar inschatten voor vergissingen of fraude die zich kunnen voordoen bij de aanpassing van de informaticasystemen. In het bijzonder :
- de omvang van de wijzigingen en de dringendheid kunnen ertoe leiden dat de programmaprogramma's minder vaak worden getest en gecontroleerd;
 - de dringendheid van de problemen kan aanleiding geven tot manuele verwerkingen, waardoor de geïnformatiseerde interne-controleprocedures hun doel niet meer bereiken;
 - door de dringendheid van het probleem en de druk op het personeel, kan het gebeuren dat toezicht en controle op programmaprogramma's ontoereikend zijn;
 - het is mogelijk dat de controles op de subcontractanten onvoldoende nauwkeurig zijn en dat de onderneming niet over de nodige expertise beschikt om die wijzigingen te superviseren.

Dergelijke omstandigheden verhogen het gevaar voor vergissingen bij de programmering en bijgevolg het gevaar voor vergissingen in de jaarrekening, evenals het gevaar dat bepaalde leidinggevende personen of andere personeelsleden voordeel halen uit de fouten in het systeem.

Verklaring van de bedrijfsleiding aan de aandeelhouders

14. Het zou verantwoord zijn indien de bedrijfsleiding de problematiek rond het jaar 2000 in zijn jaarverslag behandelt.

Volgens artikel 77 van de vennootschappenwet moet het jaarverslag informatie bevatten over de omstandigheden die de ontwikkeling van de vennootschap aanmerkelijk kunnen beïnvloeden. In een groot aantal bedrijven die in hoge mate afhankelijk zijn van hun informaticasysteem, valt het probleem van de millenniumwisseling ongetwijfeld in die categorie. In dat geval is het wenselijk dat in het jaarverslag over het jaar 1998 de maatregelen worden vermeld die de onderneming heeft genomen teneinde de nadelige gevolgen van het millenniumprobleem te voorkomen.

Wanneer de onderneming weinig afhankelijk is van haar informaticasystemen en slechts in geringe mate geautomatiseerd is, of wanneer uit voldoende tests is gebleken dat de genomen aanpassingsmaatregelen het beoogde resultaat hebben opgeleverd, zal het bestuursorgaan oordelen of het nodig is om een verklaring op te nemen over een situatie die voor de onderneming geen aanmerkelijk risico vormt.

15. De informatie, vermeld in het jaarverslag, zou bijvoorbeeld de volgende aspecten kunnen omvatten:

- inlichtingen over het actieplan dat werd ingevoerd met het oog op de oplossing van het geheel van de problemen die door de overgang naar het jaar 2000 worden veroorzaakt en over de mate waarin dat plan al is verwezenlijkt;
 - de geraamde kostprijs van dat plan;
 - risico's en onzekerheden die met name het gevolg zijn van een onvolledige of laattijdige oplossing van de problemen of, in voorkomend geval, de vermelding dat de onderneming nog niet klaar is met de raming van de kosten en de beoordeling van de overeenkomstige risico's.
16. In dit verband zal de commissaris-revisor zich baseren op de controleaanbeveling van 6 oktober 1989 inzake de controle van het jaarverslag.

STAPPEN DIE DE COMMISSARIS-REVISOR MOET ONDERNEMEN

Eerste beoordeling van het risico tijdens de voorbereidingsfase van de controle

17. Voldoende kennis van de onderneming is het uitgangspunt van elke controleopdracht (paragraaf 2.1. van de controleaanbeveling van 5 januari 1987 inzake het controleprogramma). Om genoeg kennis te verwerven, moet de revisor bij de bedrijfsleiding inlichtingen inwinnen over met name :
- het belang van de informatica en de mate waarin de datumwijziging cruciaal is voor de goede werking van de onderneming;
 - de aard van de informaticasystemen die specifieke boekhoudkundige informatie genereren; en
 - de afhankelijkheid van de systemen en activiteiten van de onderneming van derden (leveranciers, klanten, subcontractanten), voor zover een defect van de informaticasystemen van laatstgenoemden of de onverenigbaarheid van de aangewende oplossingen rechtstreeks van invloed kan zijn op de bedragen en andere gegevens die in de jaarrekening opgenomen worden.
18. Bovendien moet de revisor in het bijzonder inlichtingen inwinnen over de visie van de bedrijfsleiding inzake :
- de toename van het gevaar voor vergissingen of fraude bij de verwerking van de financiële informatie en bij andere gegevens die boekingen ondersteunen;
 - het mogelijk effect van het millenniumprobleem op de bedragen en andere gegevens uit de jaarrekening;
 - het potentieel effect op het continuïteitsbeginsel.
19. Rekening houdend met zijn kennis van de ondernemingsactiviteit en haar informaticasystemen, indien nodig aangevuld met informatie ingewonnen bij de bedrijfsleiding, is het de taak van de revisor om te beoordelen in welke mate zich in de jaarrekening

vergissingen kunnen voordoen als gevolg van de millenniumwisseling. Op dit vlak kan de revisor de controleaanbeveling van 3 december 1993 inzake het controlerisico raadplegen.

- 19.1. Indien het *inherente risico* niet betekenisvol is, zijn geen bijkomende controlewerkzaamheden nodig, zolang dit niet in de loop van de opdracht wordt weerlegd. Is dit wel het geval, dan moet de revisor :
 - onderzoeken hoe de bedrijfsleiding heeft gereageerd met het oog op de beheersing van dat risico;
 - de eventuele gevolgen voor de posten van de jaarrekening beoordelen;
 - zijn controleprocedures in functie van dat risico aanpassen.
- 19.2. De revisor dient voldoende kennis te verwerven omtrent de boekhoudkundige en interne-controlesystemen en de weerslag te bepalen van de informaticaomgeving op de algemene beoordeling van het risico (aanbeveling van 3 oktober 1997 inzake de controle in een omgeving waarin gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde informatiesystemen (2.1.)). Indien hij aan het eind van zijn voorafgaande evaluatie vaststelt dat het *interne-controlerisico* niet hoog is en indien hij beslist zich te baseren op bepaalde interne controles, moet hij nagaan of die tijdens het hele boekjaar correct hebben gewerkt.
20. Indien het probleem van de millenniumwisseling een belangrijk effect kan hebben op de financiële staten en indien het interne-controlerisico aanzienlijk is, moet de revisor zijn aanpak wijzigen en extra bewijskrachtig materiaal zoeken waaruit blijkt dat de informatie geen fouten bevat. Een controlebenadering gebaseerd op substantieve tests is in dat geval wenselijk.
21. Volgens paragraaf 2.5. van de algemene controlenormen, moet de revisor voldoende bewijskrachtig controlemateriaal verzamelen dat zijn tot uitdrukking gebrachte mening ten aanzien van de jaarrekening kan staven. De omvang van de werkzaamheden is afhankelijk van een professioneel oordeel. Indien de onderneming de impact van het millenniumprobleem op de jaarrekening correct heeft geanalyseerd, zal de revisor de nodige informatie bijeenbrengen over de maatregelen die de bedrijfsleiding neemt. Tevens zal hij dienen na te gaan of deze maatregelen elk belangrijk effect op de jaarrekening behandelen.
22. Bij het onderzoek van de door de bedrijfsleiding gemaakte *analyse*, moet de revisor in het bijzonder een aantal factoren afwegen, zoals :
 - het systematisch karakter van de uitgevoerde impactstudie en het bestaan van gepaste documentatie over de gekozen aanpak;
 - het feit dat alle afdelingen van de onderneming werden onderzocht;
 - de informatie verkregen van de leveranciers van informaticasystemen;
 - de deskundigheid, kennis en ervaring van de personeelsleden die bij de analyse betrokken zijn;
 - de coördinatie van de gekozen oplossingen met de partners (klanten, leveranciers, ...) van de onderneming;

- de juridische omgeving; in het bijzonder of voldoende aandacht is geschonken aan de garanties die moeten worden gevraagd aan de leveranciers van hardware of software en aan de garanties gegeven aan derden.
23. Tijdens het onderzoek van de door de bedrijfsleiding aangenomen *plannen* en naar aanleiding van het toezicht op de stand van uitvoering ervan, zou de revisor zich onder meer kunnen afvragen in welke mate :
- het project ter vervanging of wijziging van de systemen is uitgevoerd door ervaren personeel (ongeacht of het gaat om intern personeel, om personeel van de leverancier of om externe adviseurs);
 - voldoende middelen werden bestemd voor het geïdentificeerde project;
 - een passend tijdschema werd opgesteld voor de identificatie van de vereiste wijzigingen en de uitvoering van de diverse fasen van het project;
 - de nodige tijd en middelen werden uitgetrokken om op een gestructureerde manier de wijzigingen te testen of de systemen te vervangen;
 - regelmatig en nauwkeurig toezicht werd gehouden op de voortgang van de werkzaamheden;
 - elke afwijking van het plan werd gevolgd door correctieve reacties en een herziening van de prioriteiten;
 - een jaar 2000-noodplan aanwezig is.
24. Wanneer de wijzigingen aan hard- of software, waaruit de gegevens voor de jaarrekening voortvloeien, aanzienlijk zijn, moet de revisor zich ervan vergewissen of het systeem op passende wijze is *getest*. De revisor zal zijn opdracht uitvoeren in overeenstemming met de controleaanbeveling van 3 oktober 1997 betreffende de controle in een omgeving waarin gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde informatiesystemen.

Revisoren van de dochtervennootschappen

25. Rekening houdend met zijn kennis van de activiteiten van de dochterondernemingen, moet de revisor samen met de revisoren van die dochterondernemingen, bekijken in welke mate zij het millenniumprobleem in aanmerking hebben genomen bij hun controle, volgens hetgeen in onderhavige technische nota wordt aanbevolen.

Interne audit

26. In sommige ondernemingen zal de interne-auditafdeling bij het nazicht van het jaar 2000-plan worden betrokken. De revisor kan het wenselijk achten zich te baseren op het onderzoek dat door de interne-auditafdeling werd uitgevoerd inzake de datumwijziging via het doornemen van de werkdocumenten van die interne-auditafdeling. Wanneer de revisor beslist om gebruik te maken van dat specifiek werk van de interne-auditafdeling voor de bepaling van de aard, het tijdschema en de omvang van zijn controlewerkzaamheden, kan hij zich baseren op de aanbeveling van 10 november 1989 inzake het gebruik van het werk van een interne-auditafdeling.

Verklaring van de directie (management representation)

27. Indien de onderneming het niet aangewezen acht om de informatie, genoemd in paragraaf 14 van deze nota, op te nemen in het jaarverslag, is het raadzaam de bedrijfsleiding om schriftelijke verklaringen te vragen over het feit dat het millenniumprobleem niet betekenisvol is voor de onderneming en dat - volgens het bestuursorgaan van de onderneming - de passende maatregelen werden genomen om eraan tegemoet te komen.

MEDEDELINGEN AAN DE BEDRIJFSLEIDING

28. Om misverstanden te vermijden inzake de verantwoordelijkheid van de revisor met betrekking tot de materies die verband houden met de millenniumwisseling, moet de revisor overwegen om een brief aan de bedrijfsleiding te richten, zoals de Raad van het Instituut in zijn rondschrijven van 29 mei 1998 heeft aanbevolen.
29. Tijdens de uitoefening van zijn controle kan de revisor vaststellen dat het millenniumprobleem een aanzienlijke zwakte in de administratieve organisatie en de interne controle teweegbrengt. Die vaststelling moet uitdrukkelijk ter kennis van de bedrijfsleiding worden gebracht. De revisor kan bovendien nog andere effecten van de problematiek rond het jaar 2000 vaststellen, waarvan de bedrijfsleiding best op de hoogte wordt gebracht. In dat geval mag de revisor niet aarzelen om deze mededeling te doen.
30. Bij het doen van dergelijke mededelingen, moet de revisor er zich van vergewissen dat de bedrijfsleiding begrijpt binnen welke grenzen het werk werd uitgevoerd alvorens tot de melding over te gaan en dat het niet tot de opdracht van de revisor behoort alle eventuele onvolkomenheden op te sporen.
31. Indien de revisor van mening is dat de vennootschap dermate kwetsbaar is voor het probleem van de millenniumwijziging dat de voortzetting van de bedrijfsactiviteit in gevaar zou kunnen komen, dan wordt de mededeling al vanaf het tweede semester van het jaar 1998 aan het bestuursorgaan van de onderneming gedaan.

GEVOLGEN VOOR HET CONTROLEVERSLAG

32. De principes van het hoofdstuk III van de algemene controlenormen zijn van toepassing op de problemen rond het jaar 2000. Dat betekent dat het controleverslag in het eerste deel zal gewijzigd worden, wanneer de commissaris-revisor meent dat de jaarrekening hierdoor beïnvloed wordt of beïnvloed kan worden. Verder kan hij het, in functie van de omstandigheden, tevens nuttig achten om een "bijkomende inlichting" in het tweede deel van zijn verslag toe te voegen en dit overeenkomstig paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen.

Wijziging van het eerste deel van het controleverslag

33. Behoudens bewijs van het tegendeel, wordt vermoed dat het millenniumprobleem een betekenisvol gegeven is voor de controleaanpak en voor het verslag over het boekjaar afgesloten na 30 juni 1998.

Bijgevolg kan de commissaris-revisor slechts een verslag zonder voorbehoud noch toelichtende paragraaf afgeven, wanneer hij voldoende bewijskrachtig materiaal heeft kunnen verzamelen om vast te stellen dat de jaarrekening niet op betekenisvolle wijze beïnvloed wordt door de jaar 2000-problematiek.

34. Indien de leiding geen enkele analyse heeft gedaan of geen toegang heeft verleend tot haar analyse van het millenniumprobleem, zal deze situatie aanleiding geven tot een voorbehoud, overeenkomstig paragraaf 3.7.1. van de algemene controlenormen. Het is inderdaad niet aan de commissaris-revisor om te trachten het ontbreken van een analyse of een plan van de leiding recht te zetten.

35. In bepaalde opzichten kunnen de problemen in verband met de millenniumwisseling onzekerheid doen ontstaan over het vermogen van de onderneming om haar bedrijfsactiviteit op een duurzame manier voort te zetten. In dit geval moet de commissaris-revisor onderzoeken in welke mate de bedrijfsleiding correct de gevolgen heeft ingeschat die zich binnen een minimale termijn van één jaar kunnen voordoen. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk :

- dat systemen die essentieel zijn voor de onderneming vanaf een bepaalde datum ondoeltreffend worden en niet binnen de vereiste termijn kunnen worden gewijzigd;
- dat systemen opgenomen in vitale uitrustingen deze onbruikbaar maken en dat de onderneming ze niet binnen de vereiste termijn zou kunnen vervangen;
- dat leveranciers of klanten, die van essentieel belang zijn voor het voortbestaan van de onderneming, problemen kennen die een breuk veroorzaken in de bevoorrading en/of diensten, en het bedrijf lamleggen;
- dat een leverancier van computers, software, of computergestuurde apparatuur die niet jaar 2000 bestendig zijn, extra kosten ondergaat inzake productaansprakelijkheid of andere vormen van geschillen.

Wanneer de gevolgen van de millenniumwisseling problemen kunnen geven voor de bedrijfscontinuïteit, zal de commissaris-revisor zijn verslag aanpassen overeenkomstig de paragrafen 3.6., 3.7 en 3.8 van de algemene controlenormen.

36. Indien de commissaris-revisor, bij gebrek aan tegenbewijs, tot het besluit komt dat de problematiek van het jaar 2000 betekenisvol is, zonder dat evenwel de bedrijfscontinuïteit in het gedrang komt, dient hij zich de vraag te stellen of de boekhoudkundige verwerking ervan in de jaarrekening passend is.

De raming van de boekhoudkundige weerslag heeft met name betrekking op de gegevens die hierboven in paragraaf 10 zijn aan bod gekomen, voor zover het mogelijk is om een raming te doen met een voldoende waarschijnlijkheidsgraad.

Indien de ramingen niet met een voldoende waarschijnlijkheidsgraad konden gebeuren, zal de commissaris-revisor nagaan of er duidelijk melding wordt gemaakt van de onzekerheid, hetzij in de toelichting bij de jaarrekening, hetzij in het jaarverslag.

Indien de informatie gepast wordt bevonden, zal de commissaris-revisor hieraan refereren in een toelichtende paragraaf als de laatste paragraaf van het eerste deel van zijn verslag.

Indien de verstrekte informatie niet gepast is, zal het verslag een voorbehoud bevatten in het eerste deel en, indien nodig, bijkomende commentaar in het tweede deel.

37. Wanneer de gevolgen voor de onderneming van de millenniumproblematiek hoofdzakelijk voortvloeien uit problemen buiten de entiteit zelf (bijvoorbeeld problemen in verband met klanten, leveranciers of EDI-interfaces) en noch de bedrijfsleiding noch de commissaris-revisor rechtstreeks toegang hebben tot deze derden, dan kan een betekenisvolle onzekerheid bestaan. In dit geval zal de commissaris-revisor onderzoeken of deze onzekerheid duidelijk vermeld wordt in de toelichting bij de jaarrekening en/of het jaarverslag.

Indien de informatie gepast wordt bevonden, zal hij hieraan refereren in een toelichtende paragraaf als de laatste paragraaf van het eerste deel van zijn verslag.

Indien de verstrekte informatie niet adequaat is, zal het verslag een voorbehoud bevatten in het eerste deel en, indien nodig, bijkomende commentaar in het tweede deel.

Bijkomende inlichtingen in het tweede deel van het verslag

38. Overeenkomstig paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen, mag de commissaris-revisor in het tweede deel van zijn verslag één of meerdere paragrafen met opmerkingen toevoegen waarin hij de lezer verduidelijking verschaft over bepaalde aspecten van de jaarrekening of van het jaarverslag, die hij belangrijk acht voor een goed begrip van die documenten. De problematiek van de overgang naar het jaar 2000 mag worden beschouwd als belangrijk voor een goed begrip van de aan de aandeelhouders bezorgde informatie. Zelfs als er geen onzekerheid bestaat die een toelichtende paragraaf of een voorbehoud in het eerste deel van het verslag verantwoordt, zou de commissaris-revisor het bijgevolg nuttig kunnen vinden de aandacht van de lezer te vestigen op de manier waarop de bedrijfsleiding heeft gereageerd op de informaticarisico's ten gevolge van de millenniumwisseling.

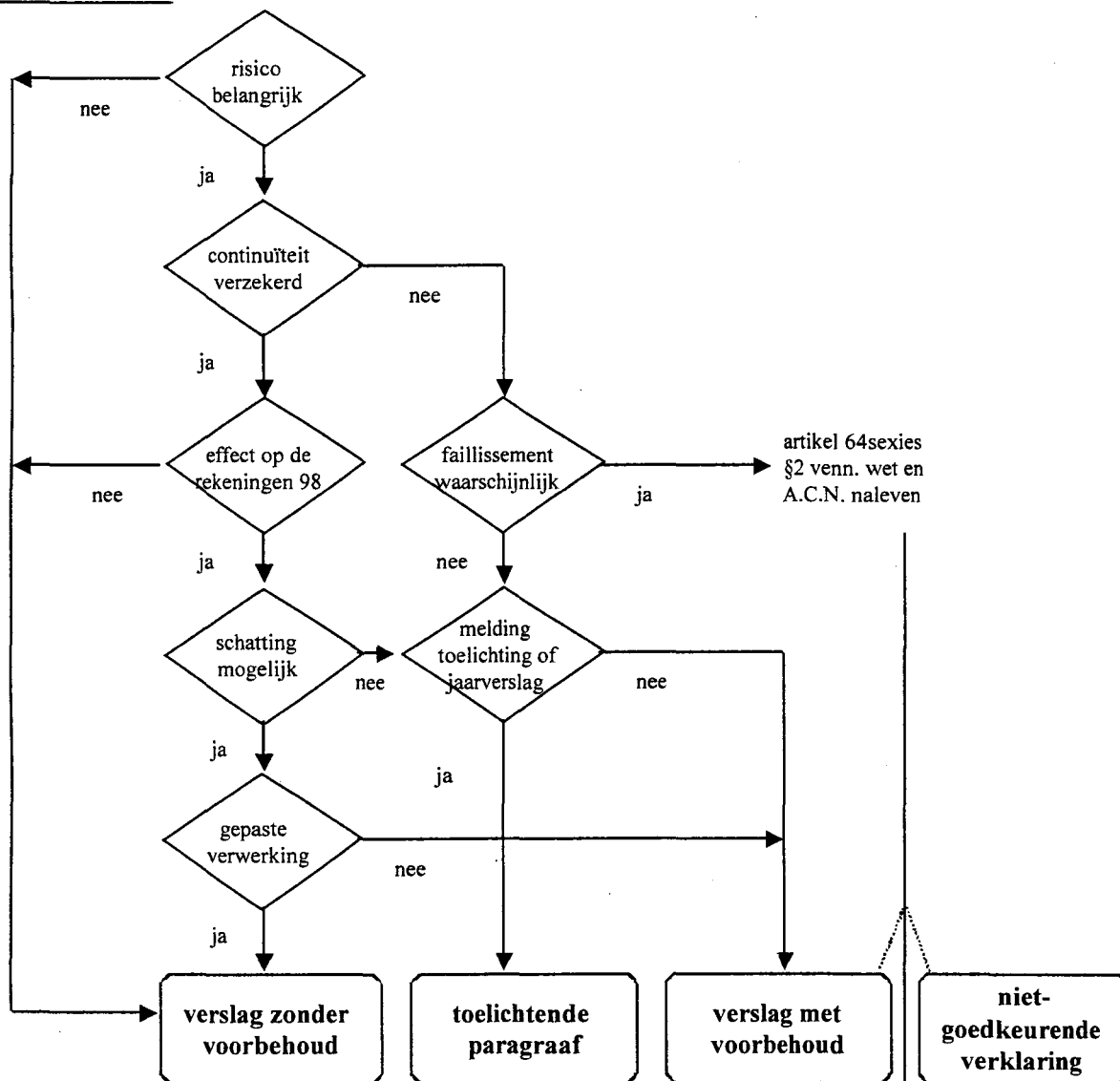
De informatie zal als overbodig beschouwd worden wanneer de onderneming alle belangrijke tests heeft kunnen doorvoeren die aantonen dat zij in staat is om de gevolgen van de millenniumwisseling te voorkomen (zie hierboven paragraaf 14, lid 2 en 3).

Indien de bedrijfsleiding duidelijk het aanpassingsplan in het jaarverslag heeft uiteengezet, zonder dat de diverse fasen van het project, met inbegrip van de testfase, beëindigd zijn, is een melding in het tweede deel van het controleverslag toch wenselijk; in voorkomend geval zal de commissaris-revisor uitdrukkelijk verwijzen naar het jaarverslag.

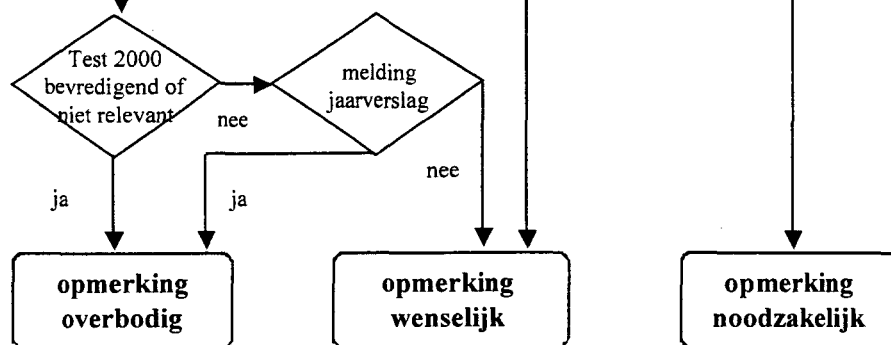
Indien het jaarverslag onvolledig wordt geacht omdat het niet de onontbeerlijke inlichtingen bevat omtrent deze aangelegenheid die de ontwikkeling van de vennootschap aanzienlijk kan beïnvloeden, moet de commissaris-revisor in het tweede deel van zijn verslag opmerkingen of bezwaren uiten wegens inbreuk op artikel 77 van de vennootschappenwet, zelfs indien hij reeds in het eerste deel van zijn verslag een voorbehoud over de jaarrekening heeft gemaakt.

BIJLAGE

EERSTE DEEL



TWEEDE DEEL



HOOFDSTUK II: WERKPROGRAMMA

Werkprogramma inzake het millenniumprobleem

Klant: Controle datum:
Uitgevoerd door: Nagezien door:

INLEIDING

Dit werkprogramma geldt als leidraad voor de evaluatie van het millenniumprobleem door de commissaris-revisor in het kader van zijn controle van de jaarrekening vanaf het boekjaar dat lopende is bij verschijning van de technische nota goedgekeurd door de Raad van het Instituut op 4 september 1998.

Vooraleer het millenniumprobleem te evalueren, is het belangrijk dat de commissaris-revisor nagaat of deze over de nodige expertise bezit om deze evaluatie uit te voeren. Afhankelijk van de complexiteit van de informaticasystemen, zal eventueel een beroep dienen te worden gedaan op een deskundige.

Indien de revisor voor de beoordeling van het millenniumprobleem gebruik maakt van de specifieke werkzaamheden van een externe expert of van het interne-auditdepartement van de klant, dient hij zich te baseren op de aanbevelingen van 10 november 1989 en 6 september 1996 inzake het gebruik van het werk van een interne-auditafdeling of een deskundige.

Tevens zal de revisor dienen na te gaan met de confraters van eventuele dochterondernemingen in welke mate deze de millenniumproblematiek in aanmerking hebben genomen bij de controle van de dochterondernemingen.

Uit te voeren stappen	Status	W/P Referentie
1. Melding van de verantwoordelijkheden van de commissaris-revisor: a. Schriftelijke melding van de verantwoordelijkheid van de commissaris-revisor m.b.t. het millenniumprobleem aan het bestuursorgaan van de onderneming. (Zie voorstel brief van het Instituut van 29 mei 1998, opgenomen in Bijlage A) b. Overweeg eventueel een specifieke vergadering met de ondernemingsleiding en/of het bevoegde bestuursorgaan m.b.t. de problemen rond het jaar 2000.		

Uit te voeren stappen	Status	W/P Referentie
2. Beoordeling van het inherent risico tijdens de voorbereidingsfase van de controle: a. Evalueer op basis van de kennis van de ondernemingsactiviteit en haar informaticasystemen, alsook van de gesprekken met de financiële en operationele directie of de problemen inzake de overgang naar het jaar 2000 een betekenisvol risico inhouden voor de bedrijfscontinuïteit en de jaarrekening van de onderneming. <i>(Zie Bijlage B voor voorbeelden van hoe het millenniumprobleem een invloed kan hebben op de jaarrekening).</i> b. Evalueer of de directie zich voldoende bewust is van het Jaar 2000-probleem. <i>(Hiervoor kan gebruik gemaakt worden van Deel 1 van de Jaar 2000-checklist opgenomen in Bijlage C).</i>		
De volgende stappen gelden enkel indien het risico van het jaar 2000 betekenisvol is voor de onderneming.		
3. Beoordeel of het uitvoeringsniveau van de aanpak van het Jaar 2000-probleem leidt tot belangrijke onzekerheden met betrekking tot de continuïteit van de onderneming: a. Bekom de nodige informatie van de onderneming m.b.t. het Jaar 2000-plan en beoordeel de voortgang van het plan alsook de impact op het voortbestaan van de onderneming. <i>(Hiervoor kan gebruik gemaakt worden van Deel 2 van de Jaar 2000-checklist opgenomen in Bijlage C).</i> b. In het geval van een onvoldoende aanpak, beoordeel de weerslag hiervan op de onderneming. <i>(Hiervoor kan o.a. gebruik gemaakt worden van de informatie bekomen in Deel 1 van de Jaar-2000 checklist opgenomen in Bijlage C).</i>		

Uit te voeren stappen	Status	W/P Referentie
4. Beoordeel of de jaarrekening alle betekenisvolle gevolgen van het millenniumprobleem weergeeft: a. Gebruik <i>Bijlage B</i> als leidraad voor de identificatie van mogelijke problemen. b. Gebruik hiervoor eveneens de informatie verzameld bij de beoordeling van het Jaar 2000-probleem op de onderneming (<i>Deel 1 van de Jaar 2000-checklist opgenomen in Bijlage C</i>) en bij de beoordeling van de aanpak van het Jaar 2000-probleem door de onderneming (<i>Deel 2 van de Jaar 2000-checklist opgenomen in Bijlage C</i>).		
5. Beoordeel de invloed van het Jaar 2000-probleem op de aanpak van de controle: a. Bepaal eventuele bijkomende testen op de interne controlemaatregelen en/of de informaticasystemen. b. Bepaal eventuele aangepaste substantieve controle-procedures.		
6. Beoordeel de volledigheid en juistheid van de vermeldingen in het jaarverslag en/of de toelichting m.b.t. het millenniumprobleem, overeenkomstig paragraaf 14 en 15 van de technische nota van het IBR.		
7. Bekom eventueel schriftelijke verklaringen van de bedrijfsleiding overeenkomstig de aanbeveling in paragraaf 27 van de technische nota van het IBR (<i>Zie voorbeeld in Bijlage D</i>).		
8. Pas het controleverslag (deel 1 en deel 2) aan overeenkomstig de richtlijnen in paragrafen 32 tot 38 en het beslissingsdiagram van de technische nota van het IBR (<i>Zie voorbeeld in Bijlage E</i>).		
9. Formuleer eventuele aanbevelingen.		

BIJLAGE A: MODELBRIEF - SENSIBILISERING MILLENNIUMPROBLEMATIEK

Naam klant

Adres klant

Ter attentie van de Raad van Bestuur of zaakvoerder

Geachte Heren,

U hebt in de media ongetwijfeld reeds heel wat vernomen rond het thema van het jaar 2000 (Millenniumproblematiek) en de belangrijke impact hiervan op de bedrijfswereld. Ondernemingen die er niet in slagen om deze problematiek adequaat aan te pakken, riskeren geconfronteerd te worden met foutief werkende of falende systemen, verlies van hun commerciële positie, met mogelijke schadeclaims en misschien zelfs een bedreiging van de continuïteit van hun activiteiten. Ongetwijfeld is deze problematiek derhalve ook voor uw onderneming van belang.

Uiteraard draagt het management van de onderneming de verantwoordelijkheid voor de identificatie van de informatica- en automatiseringssystemen, dewelke bij de Jaar 2000-problematiek betrokken zijn, alsook voor het ontwikkelen en uitvoeren van een actieplan hieromtrent. Wij menen derhalve dat het aangewezen is dat de millenniumproblematiek en het actieplan op het hoogste niveau van de onderneming worden opgevolgd en geëvalueerd.

Als commissaris-revisor van uw onderneming zijn wij verantwoordelijk voor het bekomen van een redelijke zekerheid dat de jaarrekening geen materiële fouten bevat. In overeenstemming met de normale inhoud van onze certificatieopdracht, zijn wij evenwel niet verantwoordelijk voor het opsporen van de invloeden van het Jaar 2000 op operationeel vlak. Onze opdracht omvat derhalve niet het geven van een certificatie omtrent de Jaar 2000-compatibiliteit.

In overeenstemming met onze verantwoordelijkheden, plannen wij de hierna volgende activiteiten :

- bespreking van de stand van het identificatieproces binnen de onderneming inzake de millenniumproblematiek, bespreking van de belangrijkheid van deze problematiek voor uw onderneming en van het actieplan hieromtrent;
- beoordeling van de impact van de millenniumproblematiek op de jaarrekening van de onderneming van het huidige lopende boekjaar en bepaling van de invloed op de auditwerkzaamheden.

Indien U verder vragen hieromtrent hebt, of toelichtingen wenst, aarzel dan niet ons verder te contacteren. In bijlage vindt U als hulpmiddel een voorbeeld van actieprogramma.

Met de meeste hoogachting,

Actieprogramma millenniumproblematiek

Dit actieprogramma ten behoeve van het management van de onderneming is slechts indicatief en zeker niet exhaustief bedoeld. Doel is te komen tot het bevorderen van het bewustzijn omtrent en het vastleggen van een actieplan inzake de millenniumproblematiek binnen de organisatie.

a) Bewustwording

- a 1) Verdiep U als leiding in de millenniumproblematiek en de noodzakelijke aanpak om het probleem te beheersen.
- a 2) Informeer uw medewerkers omtrent de wijze waarop het millenniumprobleem wordt aangepakt. Betrek hen bij de aanpak en uitvoering. Informeer omtrent de voortgang.

b) Aanpak

- b 1) Richt een projectteam in en wijs een projectcoördinator aan.
- b 2) Informeer uw medewerkers omtrent de taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden van het projectteam.
- b 3) Geef voldoende bevoegdheden aan de projectcoördinator.
- b 4) Laat het projectteam een actieplan opstellen waarin de wijze van aanpak wordt aangegeven.
- b 5) Situeer het actieplan in de tijd. Zorg voor de nodige middelen aan personeel en materieel.
- b 6) Duid in het actieplan aan wanneer welke activiteiten dienen afgerond te zijn.
- b 7) Voorzie niet alleen in technisch deskundige medewerkers, doch ook in medewerkers met kennis van uw bedrijfsprocessen en bedrijfssystemen.
- b 8) Voorzie, in zoverre intern niet voorhanden, beroep op externe deskundigheid of capaciteit.
- b 9) Zorg voor duidelijke afspraken omtrent de aanpak en uitvoering van de diverse werkzaamheden (inventarisatie, analyse, oplossing, testen, implementatie, waarborgen, evaluatie en nazorg, noodscenario's).
- b 10) Zorg voor een degelijke registratie van uitgevoerde werkzaamheden, vastgestelde problemen en gekozen oplossingen. Dit is de basis voor het bewaken van de voortgang en van de kwaliteit van de uitvoering.
- b 11) Zie dat binnen het projectteam de maatregelen worden getroffen tot beheersen en bewaken van de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden zodat zonodig tijdig kan worden bijgestuurd.
- b 12) Zorg dat de leiding periodiek op de hoogte is van de voortgang.

c) Inventarisatie

- c 1) Inventariseer alle objecten (producten, systemen, componenten), zowel interne als externe, dewelke voor de bedrijfsvoering van belang zijn en dewelke mogelijks Jaar 2000 gevoelig zijn, d.w.z. waarin met jaartallen wordt gewerkt. Denk aan:
 - toepassingprogrammatuur (zowel op maat als standaard);
 - technische infrastructuur (bv. toegangscontroles);
 - apparatuur en componenten;
 - «embedded systems» (ingebouwde chips);
 - systemen bij of van derden;
 - «interfaces» en gegevensuitwisseling;
 - gegevens (met de conversie van gegevensbestanden).
- c 2) Ga na op welke wijze uw leveranciers en afnemers de millenniumproblematiek aanpakken. Inventariseer alle objecten (producten, systemen, componenten) die uw organisatie van leveranciers heeft betrokken of door uw organisatie aan derden zijn geleverd.
- c 3) Ga na bij de organisaties aan dewelke werkzaamheden werden uitbesteed op welke wijze de millenniumproblematiek wordt aangepakt.
- c 4) Ga na bij de organisaties waarvan u voor uw functioneren afhankelijk bent op welke wijze de millenniumproblematiek wordt aangepakt.
- c 5) Leg kenmerken en gegevens van de geïnventariseerde objecten in een register vast.
- c 6) Stel de volledigheid van de inventarisatie vast (relatie objecten en bedrijfsprocessen, afstemming met andere registraties ...).
- c 7) Identificeer de juridische positie van de organisatie (wettelijke en contractuele rechten en verplichtingen).

d) Analyse

- d 1) Ga per object (product, systeem, component) de impact van het millenniumprobleem op het functioneren van de organisatie na. Bepaal de eventuele gevolgen voor de bedrijfsvoering.
- d 2) Hou, bij de afweging, rekening met de aard en de omvang van de impact, de benodigde inzet aan mensen en middelen, de doorlooptijd om het probleem op te lossen, de resterende levensduur van het object (product, systeem, component).
- d 3) Neem voor standaardprogrammatuur en voor door derden geleverde of beheerde objecten (producten, systemen, componenten) contact op met de leverancier. Ga de millenniumbestendigheid na.
- d 4) Ga de geloofwaardigheid van de afgegeven garanties na.
- d 5) Bepaal per object (product, systeem, component) of het millenniumbestendig dient gemaakt. Zo ja, bepaal wanneer en hoe.
- d 6) Stel, op grond van de impactanalyse, een herstelplan op per object (product, systeem, component). Geef aan:
 - de gekozen oplossing;
 - de eventuele conversie van gegevens;
 - de wijze van testen;
 - de wijze van implementatie.

e) Oplossing (aanpassing/vervanging/afstoting)

- e 1) Zie toe op de uitvoering van de werkzaamheden zoals bepaald in het herstelplan.
- e 2) Werk documentatie, handboeken, gebruikershandleidingen bij.
- e 3) Zorg voor de conversie van gegevens (afhankelijk van de gekozen oplossing).

f) Testen

- f 1) Zorg voor een millenniumbestendige testomgeving.
- f 2) Zorg per object (product, systeem, component) voor een testplan en testset.
- f 3) Zorg voor het testen van alle objecten (producten, systemen, componenten), ook deze die als millenniumbestendig werden gekwalificeerd.
- f 4) Betrek medewerkers met kennis van uw bedrijfsprocessen en -systemen bij het opstellen van de testsets en het uitvoeren van de tests.
- f 5) Zie toe dat bij het testen wordt vastgesteld:
 - de millenniumbestendigheid (gebruik verschillende data vóór en na 2000);
 - dat de functionaliteit van het object (product, systeem, component) onveranderd is gebleven;
 - dat het object (product, systeem, component) functioneert in samenhang met andere objecten, systemen en gegevens.

g) Evaluatie en nazorg

- g 1) Ga na of de aangepaste systemen na implementatie weer goed functioneren.

h) Noodscenario's

- h 1) Zorg voor noodscenario's voor de vitale processen en systemen.
- h 2) Zorg voor voldoende medewerkers (technische, met kennis van uw bedrijfsprocessen en -systemen) bij de eeuwwisseling.
- h 3) Ga na in hoeverre vanuit het oogpunt van risicobeheersing het wenselijk is gedurende de eeuwwisseling de niet noodzakelijke bedrijfsprocessen en -systemen stil te leggen (om deze later beheerst weer op te starten).

BIJLAGE B: IMPACT VAN HET MILLENNIUMPROBLEEM OP DE JAARREKENING

De belangrijkste boekhoudkundige aspecten die verband houden met het millennium-probleem kunnen als volgt worden samengevat:

- Verwerking van Jaar 2000-aanpassingskosten;
- Boekhoudkundige fouten;
- Waardeverminderingen op en afschrijvingen van gekapitaliseerde software en hardware;
- Waardecorrecties voor onverkoopbare voorraden;
- Boeking van voorzieningen voor risico's en kosten (productwaarborgen, geschillen of andere kosten in verband met de geleverde uitrustingen);
- Onzekerheid over de inning van schuldvorderingen ;
- Inbreuken op clausules van overeenkomsten;
- Continuïteit;
- Vermelding in de toelichting;
- Vermelding in het jaarverslag.

VERWERKING VAN JAAR 2000-AANPASSINGSKOSTEN

Kosten die worden opgelopen voor het aanpassen van systemen om deze Jaar 2000-compatibel te maken, dienen onmiddellijk in resultaat te worden opgenomen, aangezien deze normaal de economische waarde van de systemen niet zullen beïnvloeden. Deze aanpassingen zijn immers noodzakelijk om de bestaande functionaliteit van de systemen te bestendigen na het millennium. We verwijzen hierbij naar het advies 135/8 gepubliceerd in het Bulletin nr. 35 van de Commissie voor boekhoudkundige normen¹, waar de boekhoudkundige verwerking van software uitvoerig wordt behandeld.

Volgens de internationaal algemeen aanvaarde boekhoudkundige principes, is het niet toegestaan om een provisie aan te leggen voor toekomstige kosten². De kosten voor het aanpassen van systemen aan de millenniumproblematiek dienen bijgevolg in kosten te worden genomen in het boekjaar dat deze worden uitgevoerd. Eventuele belangrijke verplichtingen hieromtrent dienen te worden opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening onder rubriek XVII.

1 Advies van de Commissie voor boekhoudkundige normen, opgenomen in het hoofdstuk IV van deze brochure.

2 Zie de interpretatie van de Standing Interpretations Committee, SIC-6 «Costs of Modifying Existing Software», oktober 1997, opgenomen in het hoofdstuk IV van deze brochure.

BOEKHOUDKUNDIGE FOUTEN

Het millenniumprobleem kan zich al vóór 1 januari 2000 voordoen. De verwerking van een toekomstige datum in projecties en in het algemeen alle naar de toekomst gerichte berekeningen, kan reeds nu fouten met zich meebrengen doordat deze datum foutief wordt geïnterpreteerd. Toch zullen de effecten op de goede werking van de systemen pas bij de millenniumwisseling het duidelijkst tot uiting komen en zullen de eventuele gevolgen van de problemen op dat ogenblik of in de daaropvolgende weken aan het licht komen.

Deze fouten kunnen een belangrijke invloed hebben op boekhoudkundige gegevens in verband met leasingovereenkomsten, voorraadbestellingen en onverkoopbare voorraden, abonnementen, dienstenovereenkomsten, pensioenkosten en verplichtingen, financiële contracten, afschrijvingen en budgetten.

WAARDEVERMINDERINGEN OP EN AFSCHRIJVINGEN VAN GEKAPITALISEERDE HARD- EN SOFTWARE

Artikel 28 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 vereist dat verliezen in waarde van activa dienen verwerkt te worden. Een uitzonderlijke afschrijving of waardevermindering van het desbetreffende activabestanddeel dient te worden uitgevoerd ingeval de boekwaarde hoger is dan de economische waarde.

Het is nodig zich ervan te vergewissen of het management de aanpassingskosten om software en geautomatiseerde uitrustingen aan het millenniumprobleem aan te passen, in overweging heeft genomen om de boekwaarde van deze activa te corrigeren.

Indien het millenniumprobleem zal worden opgelost door de implementatie van nieuwe systemen, dient een wijziging in de vermoedelijke levensduur van bestaande systemen in overweging te worden genomen.

WAARDECORRECTIES VOOR ONVERKOOPBARE VOORRADEN

Waardeverminderingen op voorraden dienen te worden geboekt om rekening te houden met hetzij de evolutie van hun realisatie of marktwaarde, hetzij met risico's inherent aan de aard van de producten of de gevoerde activiteit.

Er dient te worden nagegaan of de toegepaste principes voor waardeverminderingen op voorraden rekening houden met de impact van de millenniumproblematiek.

BOEKING VAN VOORZIENINGEN VOOR RISICO'S EN KOSTEN (PRODUCTWAARBORGEN, GESCHILLEN OF ANDERE KOSTEN IN VERBAND MET GELEVERDE UITRUSTINGEN)

Voorzieningen voor risico's en kosten dienen te worden aangelegd voor verliezen of kosten, die op balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat. In gevallen waarin, bij gebrek aan objectieve beoordelingscriteria, waardering van voorzienbare risico's, mogelijke verliezen en ontwaardingen onvermijdelijk aleatoir (arbitrair) is, wordt hiervan melding gemaakt in de toelichting, wanneer betrokken bedragen belangrijk kunnen zijn.

De millenniumproblematiek zal normaal geen aanleiding geven tot het boeken van een voorziening voor risico's en kosten met betrekking tot de aanpassingskosten, gezien deze kosten betrekking hebben op de periode waarin zij zullen worden gemaakt en geen schuld inhouden op balansdatum.

De millenniumproblematiek zal echter wel een impact hebben op voorzieningen in verband met geleverde goederen en uitrustingen, zoals voorzieningen voor productwaarborgen, geschillen of andere kosten.

Indien millenniumcompatibiliteit niet expliciet als waarborg werd gegeven, dient de onderneming met juridische specialisten haar verantwoordelijkheden te bespreken. Indien het management de intentie heeft het eventuele millenniumprobleem in verband met geleverde goederen op te lossen, zelfs indien ze onder bestaande garantieclausules daartoe niet verplicht is, dient dit in de bepaling van de voorziening voor technische waarborgen in rekening te worden gebracht.

Algemeen aanvaarde boekhoudkundige normen vereisen tevens het opzetten van een voorziening voor geweigerde en teruggestuurde goederen of uitrustingen.

ONZEKERHEID OVER DE INNING VAN SCHULDVORDERINGEN

De millenniumproblematiek kan leiden tot onzekerheid over de inning van schuldvorderingen op derden die er niet tijdig in slagen de nodige acties te nemen.

Er dient te worden nagegaan of de toegepaste parameters voor de bepaling van het bedrag van de waardevermindering op dubieuze debiteuren werd aangepast op basis van ervaringen en informatie met betrekking tot de impact van de millenniumproblematiek bij klanten.

INBREUKEN OP CLAUSULES VAN OVEREENKOMSTEN

Sommige overeenkomsten kunnen een clause bevatten die expliciet stelt dat de onderneming Jaar 2000-compliant is en/of over de nodige verzekering beschikt om de opgelopen kosten of verliezen hieromtrent te dekken. Een inbreuk op deze clause kan beschouwd worden als verzuim en kan leiden tot vervroegde opzegging van de overeenkomst.

CONTINUÏTEIT

Het probleem van de overgang naar het Jaar 2000 kan belangrijke kosten teweegbrengen en de bijstand vereisen van gekwalificeerd personeel, zowel binnen het eigen bedrijf als bij de handelspartners. Het gebrek aan tijd, financiële middelen of deskundigheid om de problemen op te lossen en de afhankelijkheid ten opzichte van klanten en leveranciers, zouden de continuïteit in het gedrang kunnen brengen.

VERMELDING IN DE TOELICHTING

De Belgische boekhoudwet bevat in het algemeen geen specifieke vereisten voor het opnemen in de toelichting bij de jaarrekening van het millenniumprobleem, het door de onderneming opgezette actieplan of de raming van de aanpassingskosten, tenzij deze bedragen belangrijk zijn en kaderen in een overeenkomst met derden. In dit geval dient volgens artikel 14 van het KB van 8 oktober 1976 deze verplichting te worden opgenomen in de toelichting (gelijkaardig met andere verbintenissen).

VERMELDING IN HET JAARVERSLAG

Zoals gemeld in de technische nota van het IBR (paragraaf 14 en 15) is het aangewezen dat de bedrijfsleiding de problematiek rond het Jaar 2000 in zijn jaarverslag behandelt.

De informatie vermeld in het jaarverslag zou bijvoorbeeld volgende aspecten kunnen bevatten:

- inlichtingen over het actieplan dat werd ingevoerd met het oog op de oplossing van het geheel van de problemen die door de overgang naar het jaar 2000 worden veroorzaakt en over de mate waarin dat plan reeds is verwezenlijkt;
- de geraamde kostprijs van dat plan;
- risico's en onzekerheden die met name het gevolg zijn van een onvolledige of laattijdige oplossing van de problemen of, in voorkomend geval, de vermelding dat de onderneming nog niet klaar is met de raming van de kosten en de beoordeling van de overeenkomstige risico's.

Hierna volgt een voorbeeld van een toelichting van het millenniumprobleem in het jaarverslag:

«ABC Company heeft de impact van het millenniumprobleem op haar geautomatiseerde verrichtingen en systemen onderzocht. Dit welbekend probleem doet zich voor omdat vele oude computersystemen twee getallen gebruiken in jaaraanduidingen.»

Naargelang de omstandigheden kan de raad van bestuur het nodig achten verdere inlichtingen in dit verband te verschaffen:

«De Raad van Bestuur meent dat het opgestelde actieplan met betrekking tot het millenniumprobleem voldoende is en tijdig zal worden uitgevoerd om de continuïteit van de onderneming te garanderen.

Tijdens het afgelopen jaar heeft het bedrijf ongeveer XXXX BEF aan kosten opgelopen om bestaande systemen en applicaties aan te passen, en schat de overblijvende kosten voor 1999 op XXXX BEF».

BIJLAGE C: CONTROLECHECKLIST

Deel 1 - Analyse van het probleem

Overzicht van de geautomatiseerde informatiesystemen

	Ja	Neen
1. De inventaris van significante informatiesystemen en IT componenten werd gedocumenteerd in het «Overzicht van gebruikte technologie».		

Afhankelijkheidsanalyse

Welke (gecentraliseerde, gedecentraliseerde of door gebruikers zelf ontwikkelde) informatiesystemen zijn het meest kritisch voor de onderneming en waarom?	Wat zijn de te verwachten gevolgen in het geval van onbetrouwbaarheid of discontinuïteit?

	Ja	Neen
Is er sprake van substantiële afhankelijkheid ten opzichte van toeleveranciers of externe systemen (bv. koppelingen, EDI, service-verwerking)?		
Indien ja, commentaar.		

Beoordeling van het bewustzijn bij het management

Het management moet een leidende en sturende rol hebben bij het oplossen van de Jaar 2000-problematiek. Hiertoe dient het management zich bewust te zijn van de mogelijke gevolgen van de Jaar 2000-problematiek voor haar onderneming. Dit bewustzijn beperkt zich niet tot het onderkennen van het Jaar 2000-probleem, maar houdt tevens in dat er reeds concrete plannen bestaan om het Jaar 2000-probleem op te lossen.

Op basis van de onderstaande vragen kan een indruk worden verkregen in hoeverre het management zich bewust is van de Jaar 2000-problematiek.

	Ja	Neen	NvT
1. Voelt het hoogste management zich betrokken bij de Jaar 2000-problematiek?			
2. Is er een project gedefinieerd teneinde het probleem te analyseren en op te lossen?			
3. Wordt het hoger management regelmatig geïnformeerd over het verloop van het Jaar 2000-project?			
4. Is er een tijdspad ontwikkeld voor het Jaar 2000-project?			
5. Zijn er voldoende middelen (zowel qua aantal mensen als financieel) beschikbaar gesteld teneinde te waarborgen dat het Jaar 2000-project goed en op tijd wordt afgerond?			
6. Is het management zich ervan bewust dat het Jaar 2000 niet enkel een invloed kan hebben op IT-systemen, maar ook op andere uitrusting die afhankelijk is van computerchips of computerprogramma's (bv. liften, beveiligings-systemen, etc.)?			
7. Wordt het Jaar 2000-bestendig zijn van systemen die zich buiten de organisatie bevinden in de analyse betrokken? Bijvoorbeeld in het geval van uitbesteding (zoals salarisadministratie), EDI en overige koppelingen?			
8. Heeft de organisatie een op de Jaar 2000-problematiek afgestemd oplossingsplan gemaakt (dit kan onder meer omvatten: vervanging van verouderde software, herprogrammeren van bestaande source-code, herstructurering van data files enz.)?			
9. Is er genoeg tijd voorzien voor het testen en converteren? (Ook wanneer er gebruik gemaakt wordt van standaard-programmatuur.)			

Deel 2 - Beoordeling van de Jaar 2000-aanpak

Deel 2 van de vragenlijst moet enkel ingevuld worden wanneer de revisor oordeelt dat het management zich voldoende bewust is van het Jaar 2000-probleem en er ook actie is genomen.

Analyse	Ja	Neen	NvT
1. Is er een inventarisatie gebeurd van alle componenten die door het Jaar 2000 beïnvloed worden?			
2. Is er door het bedrijf een risico-analyse uitgevoerd om - de mate van belangrijkheid van iedere component in te schatten? - het risico te bepalen indien bepaalde componenten niet tijdig Jaar 2000-bestendig zijn?			
3. Schenkt de Jaar 2000-analyse voldoende aandacht aan: - de door eindgebruikers zelf ontwikkelde PC-applicaties? (bv. complexe spreadsheets) - de Jaar 2000-bestendigheid van andere IT-componenten, zoals operating system, netwerken... - verbindingen tussen individuele systemen en verbindingen met systemen van belangrijke toeleveranciers? - het feit dat bepaalde applicaties reeds vóór het Jaar 2000 problemen kunnen veroorzaken? (bv. lange-termijncontracten) - de invloed die nieuwe applicaties kunnen hebben op andere IT-componenten ? (bv. de capaciteit van netwerken) - het feit dat het jaar 2000 een schrikkeljaar is?			
4. Heeft de onderneming software- en hardware-leveranciers gecontacteerd om te weten of hun componenten Jaar 2000-bestendig zijn of niet?			
5. Zijn er 'harde' garanties afgegeven door leveranciers van standaardprogrammatuur en IT-componenten omtrent het Jaar 2000-bestendig zijn ervan?			

Project Management	Ja	Neen	NvT
1. Is op basis van de inventarisatie en afhankelijkheidsanalyse een projectplan opgesteld?			
2. Is er ten behoeve van het oplossen van het Jaar 2000-probleem een projectgroep opgericht?			
3. Maakt een lid van het management deel uit van de projectgroep?			
4. Zijn er duidelijke bevoegdheden en verantwoordelijkheden voor de leden van de projectgroep?			
5. Is er een kritisch tijdspad ontwikkeld voor het Jaar 2000-project en is daarin tijd voorzien voor onverwachte problemen?			
6. Worden bevindingen en problemen in verband met kritische zaken binnen het Jaar 2000-project voldoende opgevolgd en wordt er ook voldoende gevolg aan gegeven?			
7. Is er een formeel noodplan in het geval dat het Jaar 2000-probleem niet tijdig opgelost geraakt?			

Beschikbaarheid van capaciteit	Ja	Neen	NvT
1. Worden er voldoende financiële middelen beschikbaar gesteld voor het Jaar 2000-probleem?			
2. Worden er voldoende deskundige mensen beschikbaar gesteld voor het Jaar 2000-probleem?			
3. Wordt er voldoende IT-capaciteit (bv. hardware) voor conversie en testen beschikbaar gesteld/gecontracteerd?			

Conversie, testen en implementatie	Ja	Neen	NvT
1. Werden de volgende plannen voorbereid: - een conversieplan - een testplan - een implementatieplan ?			
2. Bevat het conversieplan zowel de conversie van applicaties als van gegevensbestanden?			
3. Worden er testen uitgevoerd om na te gaan of programma's en systemen (bv. aangekochte pakketten) die verondersteld worden Jaar 2000-bestendig te zijn, het effectief ook zijn?			
4. Worden geconverteerde systeem getest om te bepalen of ze effectief werken, zowel vóór en na het jaar 2000 (e.g. 29 februari 2000 en 9/9/99) ?			
5. Voorziet het testplan in het formeel testen van zowel de koppelingen tussen individuele systemen als de koppelingen met belangrijke toeleveranciers?			

Samenvatting	Ja	Neen	NvT
1. Is de analyse van het Jaar 2000-probleem van voldoende niveau?			
2. Is de projectorganisatie voldoende van opzet?			
3. Wordt er voldoende capaciteit beschikbaar gesteld?			
4. Is de conversie, het testen en de wijze van implementatie adequaat van opzet?			

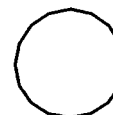
Samenvattend oordeel	Ja	Neen	NvT
Biedt de opzet van het plan van aanpak voldoende waarborgen dat de Jaar 2000-problematiek adequaat en tijdig wordt opgelost?			
Motivatie			

Client: Klant XYZ

Période: 31/12/98

Objet: Overzicht van gebruikte technologie

Initials:	Date:
Prepared by:	24/11/1998
Reviewed by:	



		Geef platform (leverancier/model) aan die door de klant gebruikt wordt, plaats vervolgens een check bij iedere applicatie die onder een bepaald platform draait.					
Naam applicatie	De belangrijkste bedrijfsprocessen die door elk van die applicaties ondersteund worden	Platform 1: AS/400 IBM	Platform 2: UNIX	Platform 3: [naam invullen]	Platform 4: [naam invullen]	Platform 5: [naam invullen]	Beschrijf de source code van applicatie software, gebruik makend van één van de volgende beschrijvingen: 1. Intern ontwikkeld 2. Aangekocht, maar niet aangepast 3. Aangekocht en aangepast 4. Uitbesteed / Service Center
JD Edwards	Grootboek	X					2
	Leveranciers sub grootboek	X					2
	Klanten sub grootboek	X					2
	Aankoopproces	X					2
Sales Order Processing (SOP)	Verkoopproces		X				1
	Voorraadbeheer		X1				
	Productieplanning		X1				
		Geef de naam aan van de gebruikte systeemsoftware op elk van de bovenvermelde platformen en vermeld waar de verwerking zich fysisch bevindt.					
Operating System Software		OS/400	AIX				
Access Control Software		OS/400	AIX				
Program Management Systeem							
Database Management Systeem		DB/400	Oracle 7				
Communicatie / Andere		SNA	TCP/IP				
Verwerkingslocaties (bv. stad)		Brussel	Brussel				

BIJLAGE D: BEVESTIGINGSBRIEF VAN DE LEIDING

In de technische nota van het IBR van 4 september 1998, stelde de Raad van het Instituut dat de bedrijfsleiding om schriftelijke verklaringen zou kunnen gevraagd worden over het feit dat het millenniumprobleem niet betekenisvol is voor de onderneming en dat, volgens het bestuursorgaan van de onderneming, de passende maatregelen werden genomen om eraan tegemoet te komen (zie paragraaf 27). Hierna volgen twee voorbeelden van paragrafen die zouden kunnen worden toegevoegd in een bevestigingsbrief van de leiding, opgesteld overeenkomstig de controleaanbeveling van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren van 6 juni 1997 (zie Vademecum 1997, pagina 485). Volgens de onderverdeling in paragrafen, zoals opgenomen in de bijlage bij deze controleaanbeveling, kan het millenniumprobleem beschouwd worden als een element van onzekerheid (D).

TE VERWAARLOZEN WEERSLAG

Het resultaat van ons onderzoek leidt ons tot de conclusie dat het millenniumprobleem geen betekenisvol risico vormt voor de verderzetting van de ondernemingsactiviteiten, noch een belangrijk risico op fouten inhoudt bij de voorbereiding van de financiële staten.

HET AAN DE GANG ZIJNDE JAAR 2000-PLAN

De directie heeft de weerslag van het Jaar 2000 op de informatica- en geïnformatiseerde systemen onderzocht op het vlak van hun gevolgen voor de voorbereiding van de financiële staten en de ondernemingscontinuïteit. Er is een conversieplan uitgewerkt om, indien nodig, de systemen vóór het jaar 2000 aan te passen; op die manier wenst men te vermijden dat de systemen betekenisvolle vergissingen zouden teweegbrengen bij de boekingen of de goede ontwikkeling van de bedrijfsactiviteiten nadelig zouden beïnvloeden.

BIJLAGE E:

VOORBEELD VAN PARAGRAAF IN TE VOEGEN IN HET CONTROLEVERSLAG I.V.M. DE MILLENNIUMPROBLEMATIEK

Voor een goed begrip van de diverse hypothesen die hierna aan bod komen, kan verwezen worden naar het diagram opgenomen als bijlage bij de technische nota van het IBR, goedgekeurd door de Raad op 4 september 1998.

EERSTE DEEL VAN HET VERSLAG: TOELICHTENDE PARAGRAAF INZAKE EEN ONZEKERHEID

«Zoals vermeld in het jaarverslag, heeft de onderneming het millenniumprobleem onderzocht en een actieplan uitgewerkt. Op datum van onderhavig verslag, bestaat evenwel een belangrijke onzekerheid op het vlak van de inschatting van de waarborgen die verstrekt zijn voor producten die de onderneming heeft geleverd.»

EERSTE DEEL: TOELICHTENDE PARAGRAAF MET BETREKKING TOT DE CONTINUÏTEIT

«Zoals vermeld in het jaarverslag, heeft de onderneming de problemen die verband houden met de millenniumwissel onderzocht. Op datum van onderhavig verslag, is het actieplan, bedoeld om het hoofd te bieden aan de millenniumproblematiek, met inbegrip van het op punt stellen van een efficiënt noodplan, onvoldoende gevorderd, zodat onzekerheid blijft bestaan inzake de gevolgen die het probleem zou kunnen hebben voor de bedrijfscontinuïteit.»

EERSTE DEEL: VOORBEHOUD

«Noch in de toelichting bij de jaarrekening noch in het jaarverslag, wordt melding gemaakt van de mogelijke gevolgen voor de jaarrekening van de millenniumwissel. Er bestaat een aanzienlijke onzekerheid op het vlak van de garantieverplichtingen voor de producten of prestaties die de onderneming aan cliënten heeft verstrekt. Bij gebrek aan objectieve beoordelingscriteria is de raming van de eventuele verliezen die hieruit voortvloeien, onvermijdelijk aleatoir.»

TWEEDE DEEL VAN HET VERSLAG

«Zoals de Raad van bestuur aangeeft in zijn jaarverslag, heeft de onderneming de problemen die voortvloeien uit de millenniumwissel onderzocht en in dit verband een actieplan uitgewerkt. Op de datum van onderhavig verslag, zijn de testresultaten van de vereiste aanpassingen evenwel nog niet volledig gekend.»

HOOFDSTUK III: INTERNATIONALE AUDITAANBEVELINGEN INZAKE HET JAAR 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.

HOOFDSTUK IV: BOEKHOUDKUNDIGE ASPECTEN

A. IASC-INTERPRETATIE

Bron: 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.

B. ADVIES 138/5 VAN DE COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

Bron: Advies 138/5 met betrekking tot software gepubliceerd door de Commissie voor boekhoudkundige normen in haar Bulletin nr. 35 (p. 7-12)

Software

1. Inleiding

Door de toename van de software-toepassingen in het ondernemingsgebeuren rijst de vraag naar de boekhoudkundige verwerking van de creatie of de verwerving van software door een onderneming.

De Commissie heeft hieraan een grondig onderzoek gewijd, rekening houdend met de situatie in andere landen en de internationale doctrine terzake.

Met software wordt in dit advies bedoeld de toepassings- of applicatiesoftware. De systeemsoftware en de firmware (d.i. de software die in de hardware - op chips - is gefixeerd) worden samen met de hardware als een geheel beschouwd en derhalve als materieel vast actief geboekt.

Een uitzondering hierop vormen de ondernemingen die zelf systeemsoftware ontwikkelen. Voor hen geldt dezelfde regeling zoals hierna wordt verduidelijkt met betrekking tot de toepassingssoftware.

Zo de software een bijkomstig karakter zou vertonen in verhouding tot de hardware of deel zou uitmaken van een ander produkt of een andere methode, dan geldt voor deze software geen afzonderlijke boekhoudkundige behandeling, maar wordt de boekhoudkundige verwerking gevolgd van de hardware of van het produkt of methode.

2. De activering van software-uitgaven

In verband met de boekhoudkundige verwerking van software zijn fundamenteel volgende vragen aan de orde:

- zijn de uitgaven die gepaard gaan met de verwerving van software voor activering vatbaar en,
- ingeval van activering, in welke rubriek dienen zij op de balans te worden ondergebracht ?

Nu softwareprogramma's auteursrechtelijk beschermd worden door de wet van 30 juni 1994 houdende de omzetting in Belgisch recht van de Europese richtlijn van 14 mei 1991 betreffende de rechtsbescherming van computerprogramma's (B.S. van 27 juli 1994), kan er geen twijfel meer bestaan over de vraag of zij een vermogensbestanddeel vormen dat voor activering in aanmerking komt.

Opdat software-uitgaven als activa zouden erkend worden, is het noodzakelijk dat zij bijdragen tot de ondernemingsactiviteiten en er een toekomstig economisch nut van verwacht wordt. Bovendien moet de prijs afzonderlijk bepaalbaar zijn¹.

1. Het IASC stelt in zijn «framework for the preparation and presentation of financial statements» als criteria voor de erkenning van een actief: «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.»

Software wordt geactiveerd als een vast actief wanneer hij is bestemd om duurzaam te worden gebruikt voor de bedrijfsactiviteit. In dit verband kan verwezen worden naar artikel 15, tweede lid van de vierde EG-richtlijn.

Wordt niet voldaan aan dit duurzaam karakter, dan zal software geactiveerd worden bij de voorraden en bestellingen in uitvoering (zie verder).

Hoewel software is neergelegd in materiële dragers zoals geschriften, grafieken, kaarten, schijven, banden of zelfs "chips", gaat het om niet anders dan materiële verschijningsvormen van een intellectuele schepping. De auteursrechtelijke bescherming van softwareprogramma's toont dan ook aan dat het eigendomsrecht op softwareprogramma's geen stoffelijk voorwerp heeft, maar slaat op een intellectuele en dus immateriële prestatie.

Als vast actief zal software dan ook worden beschouwd als een immaterieel vast actief.

Hierna wordt voor de meest voorkomende type-gevallen van softwarecreatie of -verwerving toegelicht welke de toepassingsmodaliteiten voor activering zijn en welke balansrubrieken daartoe het meest zijn aangewezen.

3. Type-gevallen voor activering en rubricering van softwareuitgaven

A. BIJ DERDEN AANGEKOCHE, OF VIA GEBRUIKSRECHT (TEGEN ÉÉNMALIGE VERGOEDING) VERKREGEN TOEPASSINGSSOFTWARE

A.1. Toepassingssoftware bestemd voor intern gebruik

a) Standaardsoftware

Voor activering is vereist dat de software gedurende een aantal boekjaren in de onderneming wordt toegepast en bijdraagt tot het verwezenlijken van het ondernemingsdoel of tot een verbeterde concurrentiepositie (bijv. via kostenbesparing, betere service,...).

Gaat het om standaardsoftware, dan zal in de meeste gevallen de softwareleverancier verkiezen om het auteursrecht te behouden en zal de afnemer een auteursrechtlicentie verkrijgen met betrekking tot de software. Het is dan de vergoeding die betaald wordt voor de verkrijging van dit recht die de aanschaffingswaarde uitmaakt en die geactiveerd zal worden bij de immateriële vaste activa, rubriek concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en andere gelijkaardige rechten.»

De geactiveerde kosten worden, overeenkomstig hun nuttigheids- of gebruiksduur, via afschrijvingen ten laste genomen.

b) Specifieke software

In dit geval wordt de software ontwikkeld «op maat» van de onderneming. Meestal zal de softwareleverancier zijn auteursrecht op de maatprogrammatuur dan overdragen en verkrijgt de afnemer een intellectueel recht.

De aanschaffingswaarde bestaat dan uit de aankoopprijs en de bijkomende kosten (dit zijn de kosten met betrekking tot het operationeel maken van het programma).

De verwerking in de jaarrekening gebeurt dan zoals hierboven sub a).

Wanneer de onderneming die de software levert, uitsluitend of in belangrijke mate op de verkrijgende onderneming is afgestemd of ermee verbonden is, is de Commissie van

oordeel dat voor het bepalen van de aanschaffingsprijs ook toepassing moet worden gemaakt van de bijzondere voorzorg die vervat ligt in artikel 25, eerste lid van het jaarrekeningenbesluit.

A.2. Toepassingssoftware bestemd voor commercialisatie

Het gebeurt dat software bij derden wordt aangeschaft om, al dan niet na het doorvoeren van wijzigingen of aanpassingen, verder te worden gecommmercialiseerd.

Verkrijgt de onderneming enkel een verkooprecht van de software en wordt de aangekochte software dus zonder enige aanpassing doorverkocht, dan heeft de software het karakter van een voorraad en wordt hij geboekt onder de rubriek «Handelsgoederen».

Verkrijgt de onderneming echter het aanpassingsrecht van de software en dus het recht om al dan niet op aanwijzing van de klant aanpassingen of wijzigingen door te voeren, dan vindt activering plaats onder de rubriek der immateriële vaste activa.

Wordt de verkregen software vermenigvuldigd, dan worden de nog niet verkochte reproducties opgenomen bij de voorraad «Gereed produkt».

B. DOOR DE ONDERNEMING ZELF ONTWIKKELDE TOEPASSINGSSOFTWARE

B.1. Toepassingssoftware voor intern gebruik (in beginsel uitsluitend specifieke software)

Gaat het om intern ontwikkelde software, dan moet bijzondere aandacht worden besteed aan artikel 25 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 waarin gesteld wordt dat: «Andere dan van derden verworven immateriële vaste activa worden slechts tegen vervaardigingsprijs op het actief geboekt voor zover die niet hoger is dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstig rendement voor de onderneming van deze vaste activa.»

Derhalve zijn het slechts die softwareuitgaven, waarvan het investeringskarakter ondubbelzinnig vaststaat, die voor activering in aanmerking komen.

Naar algemeen gangbare opvatting, moeten daartoe volgende criteria cumulatief worden voldaan:

- vooreerst dient het nut van het produkt of proces voor de onderneming te worden aangetoond, m.a.w. het moet bijdragen tot het verwezenlijken van het ondernemingsdoel of tot een verbeterde concurrentiepositie;
- het produkt of proces moet nauwkeurig gedefinieerd en geïndividualiseerd zijn;
- de gemaakte kosten moeten aan het project gerelateerd zijn en afzonderlijk bepaalbaar zijn;
- de technische uitvoerbaarheid van het produkt of proces moet aangetoond worden;
- de financiële haalbaarheid moet bewezen zijn; dat houdt in dat de ondernemingsleiding voldoende middelen beschikbaar stelt of dat deze naar redelijke verwachting beschikbaar komen voor de voltooiing van het project.

Eens deze criteria voldaan, staat het investeringskarakter vast. Het zijn dan de uitgaven die verband houden met deze eigenlijke vervaardiging die de bestanddelen vormen van de vervaardigingsprijs en geactiveerd worden.

Met toepassing van artikel 22 en 22bis van het jaarrekeningenbesluit omvat deze vervaardigingsprijs de rechtstreekse kosten en, naar keuze van de onderneming, de gehele of gedeeltelijke onrechtsteekse produktiekosten en de rente op vreemd vermogen gebruikt voor de financiering voor zover deze de bedrijfsklaarheid voorafgaat.

Deze criteria kunnen nu toegepast worden op het ontwikkelingsproces van software, waarin over het algemeen volgende fasen worden onderscheiden:

- het onderzoek naar de technologische, financiële en commerciële haalbaarheid van een software-project;
- het gedetailleerd vastleggen van het gekozen concept;
- de programmering en beschrijving en het invoeren van controles («coding»);
- het onderzoek naar de betrouwbaarheid bij het functioneren van het geprogrammeerde concept en naar de effectiviteit van de ingevoerde controles («testing»);
- het onderhoud van het programma en de opleiding van de gebruiker («maintenance»).

In dit ontwikkelingsproces zijn het slechts de uitgaven van coding, testing en - in bepaalde gevallen - van maintenance die voor activering in aanmerking komen vanaf het ogenblik waarop de onderneming beslist te investeren in een vaststaand en afgebakend project waarvan de technologische en financiële haalbaarheid is aangetoond.

Uiteraard veronderstelt dit onderscheid tussen kosten die in verband staan met de verschillende fasen van het ontwikkelingsproces, een aangepast rapporteringssysteem met de creatie van verantwoordingsstukken die de activering ondersteunen.

De uitgaven voor maintenance zijn de uitgaven gedaan na voltooiing van het project en de effectieve ingebruikname ervan zoals de kosten van onderhoud, documentatie en opleiding van de gebruiker. Met betrekking tot deze kosten is volgend onderscheid aangewezen. Het louter onderhoud en aanpassen van een programma zonder de aard van de toepassing zelf te wijzigen zal een in resultaat te nemen kost meebrengen; het gaat immers niet om een kost met een investeringskarakter.

Indien daarentegen een fundamentele wijziging in het programma wordt aangebracht teneinde de toepassing zelf te veranderen of uit te breiden, dan is activering van de ermee gepaard gaande uitgaven wel mogelijk.

Bij activering worden deze uitgaven opgenomen in de rubriek «concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en soortgelijke rechten». De aanmaak van software binnen de onderneming is immers een verwerving van know-how en wordt derhalve als zodanig geboekt. De geactiveerde uitgaven dienen te worden afgeschreven overeenkomstig het door het bestuursorgaan opgemaakte afschrijvingsplan.

B.2. Software bestemd voor commercialisatie

a) Ten behoeve van derden ontwikkelde specifieke software

Het gaat hier om software die ontwikkeld wordt op contractuele basis en volledig gespecificeerd is op aanwijzingen van de klant.

Daar er meestal sprake zal zijn van een overdracht van het auteursrecht, zijn hierop de regels met betrekking tot de «bestellingen in uitvoering» van toepassing.

b) Intern ontwikkelde standaardsoftware

In dit geval kan verwezen worden naar wat werd gesteld onder A.1. hierboven.

Evenwel dient hier ook het commerciële aspect van de investering als bijkomend criterium in aanmerking te worden genomen: ook de commerciële haalbaarheid van het product of project moet worden aangetoond. Dit zou kunnen gebeuren door een marktonderzoek waaruit een directe en meetbare opbrengstenstroom kan worden afgeleid. Ook de beschikbaarheid van de financiële middelen voor het op de markt brengen van het betreffende product of project dient te worden aangetoond.

De uitgaven met betrekking tot de standaardversie worden geboekt onder de immateriële vaste activa wanneer aan hogergenoemde voorwaarden is voldaan. De kosten die gepaard gingen met de nog niet verkochte reproducties worden via de rubriek «voorraadwijzigingen» als voorraad geboekt.

HOOFDSTUK IV: BOEKHOUDKUNDIGE ASPECTEN

A. IASC-INTERPRETATIE

Bron: 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.

B. ADVIES 138/5 VAN DE COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

Bron: Advies 138/5 met betrekking tot software gepubliceerd door de Commissie voor boekhoudkundige normen in haar Bulletin nr. 35 (p. 7-12)

Software

1. Inleiding

Door de toename van de software-toepassingen in het ondernemingsgebeuren rijst de vraag naar de boekhoudkundige verwerking van de creatie of de verwerving van software door een onderneming.

De Commissie heeft hieraan een grondig onderzoek gewijd, rekening houdend met de situatie in andere landen en de internationale doctrine terzake.

Met software wordt in dit advies bedoeld de toepassings- of applicatiesoftware. De systeemsoftware en de firmware (d.i. de software die in de hardware - op chips - is gefixeerd) worden samen met de hardware als een geheel beschouwd en derhalve als materieel vast actief geboekt.

Een uitzondering hierop vormen de ondernemingen die zelf systeemsoftware ontwikkelen. Voor hen geldt dezelfde regeling zoals hierna wordt verduidelijkt met betrekking tot de toepassingssoftware.

Zo de software een bijkomstig karakter zou vertonen in verhouding tot de hardware of deel zou uitmaken van een ander produkt of een andere methode, dan geldt voor deze software geen afzonderlijke boekhoudkundige behandeling, maar wordt de boekhoudkundige verwerking gevolgd van de hardware of van het produkt of methode.

2. De activering van software-uitgaven

In verband met de boekhoudkundige verwerking van software zijn fundamenteel volgende vragen aan de orde:

- zijn de uitgaven die gepaard gaan met de verwerving van software voor activering vatbaar en,
- ingeval van activering, in welke rubriek dienen zij op de balans te worden ondergebracht ?

Nu softwareprogramma's auteursrechtelijk beschermd worden door de wet van 30 juni 1994 houdende de omzetting in Belgisch recht van de Europese richtlijn van 14 mei 1991 betreffende de rechtsbescherming van computerprogramma's (B.S. van 27 juli 1994), kan er geen twijfel meer bestaan over de vraag of zij een vermogensbestanddeel vormen dat voor activering in aanmerking komt.

Opdat software-uitgaven als activa zouden erkend worden, is het noodzakelijk dat zij bijdragen tot de ondernemingsactiviteiten en er een toekomstig economisch nut van verwacht wordt. Bovendien moet de prijs afzonderlijk bepaalbaar zijn¹.

1. Het IASC stelt in zijn «framework for the preparation and presentation of financial statements» als criteria voor de erkenning van een actief: «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.»

Software wordt geactiveerd als een vast actief wanneer hij is bestemd om duurzaam te worden gebruikt voor de bedrijfsactiviteit. In dit verband kan verwezen worden naar artikel 15, tweede lid van de vierde EG-richtlijn.

Wordt niet voldaan aan dit duurzaam karakter, dan zal software geactiveerd worden bij de voorraden en bestellingen in uitvoering (zie verder).

Hoewel software is neergelegd in materiële dragers zoals geschriften, grafieken, kaarten, schijven, banden of zelfs "chips", gaat het om niet anders dan materiële verschijningsvormen van een intellectuele schepping. De auteursrechtelijke bescherming van softwareprogramma's toont dan ook aan dat het eigendomsrecht op softwareprogramma's geen stoffelijk voorwerp heeft, maar slaat op een intellectuele en dus immateriële prestatie.

Als vast actief zal software dan ook worden beschouwd als een immaterieel vast actief.

Hierna wordt voor de meest voorkomende type-gevallen van softwarecreatie of -verwerving toegelicht welke de toepassingsmodaliteiten voor activering zijn en welke balansrubrieken daartoe het meest zijn aangewezen.

3. Type-gevallen voor activering en rubricering van softwareuitgaven

A. BIJ DERDEN AANGEKOCHE, OF VIA GEBRUIKSRECHT (TEGEN ÉÉNMALIGE VERGOEDING) VERKREGEN TOEPASSINGSSOFTWARE

A.1. Toepassingssoftware bestemd voor intern gebruik

a) Standaardsoftware

Voor activering is vereist dat de software gedurende een aantal boekjaren in de onderneming wordt toegepast en bijdraagt tot het verwezenlijken van het ondernemingsdoel of tot een verbeterde concurrentiepositie (bijv. via kostenbesparing, betere service,...).

Gaat het om standaardsoftware, dan zal in de meeste gevallen de softwareleverancier verkiezen om het auteursrecht te behouden en zal de afnemer een auteursrechtlicentie verkrijgen met betrekking tot de software. Het is dan de vergoeding die betaald wordt voor de verkrijging van dit recht die de aanschaffingswaarde uitmaakt en die geactiveerd zal worden bij de immateriële vaste activa, rubriek concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en andere gelijkaardige rechten.»

De geactiveerde kosten worden, overeenkomstig hun nuttigheids- of gebruiksduur, via afschrijvingen ten laste genomen.

b) Specifieke software

In dit geval wordt de software ontwikkeld «op maat» van de onderneming. Meestal zal de softwareleverancier zijn auteursrecht op de maatprogrammatuur dan overdragen en verkrijgt de afnemer een intellectueel recht.

De aanschaffingswaarde bestaat dan uit de aankoopprijs en de bijkomende kosten (dit zijn de kosten met betrekking tot het operationeel maken van het programma).

De verwerking in de jaarrekening gebeurt dan zoals hierboven sub a).

Wanneer de onderneming die de software levert, uitsluitend of in belangrijke mate op de verkrijgende onderneming is afgestemd of ermee verbonden is, is de Commissie van

oordeel dat voor het bepalen van de aanschaffingsprijs ook toepassing moet worden gemaakt van de bijzondere voorzorg die vervat ligt in artikel 25, eerste lid van het jaarrekeningenbesluit.

A.2. Toepassingssoftware bestemd voor commercialisatie

Het gebeurt dat software bij derden wordt aangeschaft om, al dan niet na het doorvoeren van wijzigingen of aanpassingen, verder te worden gecommercialiseerd.

Verkrijgt de onderneming enkel een verkooprecht van de software en wordt de aangekochte software dus zonder enige aanpassing doorverkocht, dan heeft de software het karakter van een voorraad en wordt hij geboekt onder de rubriek «Handelsgoederen».

Verkrijgt de onderneming echter het aanpassingsrecht van de software en dus het recht om al dan niet op aanwijzing van de klant aanpassingen of wijzigingen door te voeren, dan vindt activering plaats onder de rubriek der immateriële vaste activa.

Wordt de verkregen software vermenigvuldigd, dan worden de nog niet verkochte reproducties opgenomen bij de voorraad «Gereed produkt».

B. DOOR DE ONDERNEMING ZELF ONTWIKKELDE TOEPASSINGSSOFTWARE

B.1. Toepassingssoftware voor intern gebruik (in beginsel uitsluitend specifieke software)

Gaat het om intern ontwikkelde software, dan moet bijzondere aandacht worden besteed aan artikel 25 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 waarin gesteld wordt dat: «Andere dan van derden verworven immateriële vaste activa worden slechts tegen vervaardigingsprijs op het actief geboekt voor zover die niet hoger is dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstig rendement voor de onderneming van deze vaste activa.»

Derhalve zijn het slechts die softwareuitgaven, waarvan het investeringskarakter ondubbelzinnig vaststaat, die voor activering in aanmerking komen.

Naar algemeen gangbare opvatting, moeten daartoe volgende criteria cumulatief worden voldaan:

- vooreerst dient het nut van het produkt of proces voor de onderneming te worden aangetoond, m.a.w. het moet bijdragen tot het verwezenlijken van het ondernemingsdoel of tot een verbeterde concurrentiepositie;
- het produkt of proces moet nauwkeurig gedefinieerd en geïndividualiseerd zijn;
- de gemaakte kosten moeten aan het project gerelateerd zijn en afzonderlijk bepaalbaar zijn;
- de technische uitvoerbaarheid van het produkt of proces moet aangetoond worden;
- de financiële haalbaarheid moet bewezen zijn; dat houdt in dat de ondernemingsleiding voldoende middelen beschikbaar stelt of dat deze naar redelijke verwachting beschikbaar komen voor de voltooiing van het project.

Eens deze criteria voldaan, staat het investeringskarakter vast. Het zijn dan de uitgaven die verband houden met deze eigenlijke vervaardiging die de bestanddelen vormen van de vervaardigingsprijs en geactiveerd worden.

Met toepassing van artikel 22 en 22bis van het jaarrekeningenbesluit omvat deze vervaardigingsprijs de rechtstreekse kosten en, naar keuze van de onderneming, de gehele of gedeeltelijke onrechtsteekse produktiekosten en de rente op vreemd vermogen gebruikt voor de financiering voor zover deze de bedrijfsklaarheid voorafgaat.

Deze criteria kunnen nu toegepast worden op het ontwikkelingsproces van software, waarin over het algemeen volgende fasen worden onderscheiden:

- het onderzoek naar de technologische, financiële en commerciële haalbaarheid van een software-project;
- het gedetailleerd vastleggen van het gekozen concept;
- de programmering en beschrijving en het invoeren van controles («coding»);
- het onderzoek naar de betrouwbaarheid bij het functioneren van het geprogrammeerde concept en naar de effectiviteit van de ingevoerde controles («testing»);
- het onderhoud van het programma en de opleiding van de gebruiker («maintenance»).

In dit ontwikkelingsproces zijn het slechts de uitgaven van coding, testing en - in bepaalde gevallen - van maintenance die voor activering in aanmerking komen vanaf het ogenblik waarop de onderneming beslist te investeren in een vaststaand en afgebakend project waarvan de technologische en financiële haalbaarheid is aangetoond.

Uiteraard veronderstelt dit onderscheid tussen kosten die in verband staan met de verschillende fasen van het ontwikkelingsproces, een aangepast rapporteringssysteem met de creatie van verantwoordingsstukken die de activering ondersteunen.

De uitgaven voor maintenance zijn de uitgaven gedaan na voltooiing van het project en de effectieve ingebruikname ervan zoals de kosten van onderhoud, documentatie en opleiding van de gebruiker. Met betrekking tot deze kosten is volgend onderscheid aangewezen. Het louter onderhoud en aanpassen van een programma zonder de aard van de toepassing zelf te wijzigen zal een in resultaat te nemen kost meebrengen; het gaat immers niet om een kost met een investeringskarakter.

Indien daarentegen een fundamentele wijziging in het programma wordt aangebracht teneinde de toepassing zelf te veranderen of uit te breiden, dan is activering van de ermee gepaard gaande uitgaven wel mogelijk.

Bij activering worden deze uitgaven opgenomen in de rubriek «concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en soortgelijke rechten». De aanmaak van software binnen de onderneming is immers een verwerving van know-how en wordt derhalve als zodanig geboekt. De geactiveerde uitgaven dienen te worden afgeschreven overeenkomstig het door het bestuursorgaan opgemaakte afschrijvingsplan.

B.2. Software bestemd voor commercialisatie

a) Ten behoeve van derden ontwikkelde specifieke software

Het gaat hier om software die ontwikkeld wordt op contractuele basis en volledig gespecificeerd is op aanwijzingen van de klant.

Daar er meestal sprake zal zijn van een overdracht van het auteursrecht, zijn hierop de regels met betrekking tot de «bestellingen in uitvoering» van toepassing.

b) Intern ontwikkelde standaardsoftware

In dit geval kan verwezen worden naar wat werd gesteld onder A.1. hierboven.

Evenwel dient hier ook het commerciële aspect van de investering als bijkomend criterium in aanmerking te worden genomen: ook de commerciële haalbaarheid van het product of project moet worden aangetoond. Dit zou kunnen gebeuren door een marktonderzoek waaruit een directe en meetbare opbrengstenstroom kan worden afgeleid. Ook de beschikbaarheid van de financiële middelen voor het op de markt brengen van het betreffende product of project dient te worden aangetoond.

De uitgaven met betrekking tot de standaardversie worden geboekt onder de immateriële vaste activa wanneer aan hogergenoemde voorwaarden is voldaan. De kosten die gepaard gingen met de nog niet verkochte reproducties worden via de rubriek «voorraadwijzigingen» als voorraad geboekt.

HOOFDSTUK V:

WEERSLAG VAN HET MILLENNIUMPROBLEEM OP DE ACCOUNTANCY-OPDRACHTEN¹

Inhoudstafel	Paragrafen
Inleiding	01 - 02
Doel van deze technische nota	03 - 04
De verantwoordelijkheden duidelijk afbakenen	05 - 16
Stappen die de beroepsbeoefenaar moet ondernemen	17 - 30

A. INLEIDING

1. Het millenniumprobleem heeft al heel wat aandacht gekregen. Hoewel de ondernemingen zich bewust zijn van het probleem, reageren ze toch verschillend en sommige ondernemingen hebben nog maar weinig concrete initiatieven genomen. Het probleem is eenvoudig uit te leggen: een bepaald aantal informaticasystemen identificeert een jaar door gebruik te maken van niet meer dan twee cijfers; de cijfers 00 kunnen bijgevolg foutief worden geïnterpreteerd, bijvoorbeeld als 1900, als een speciale code of als een foutsignaal en dus een slechte werking van het geïnfomatiseerd systeem veroorzaken.
Het millenniumprobleem kan zich al vóór 1 januari 2000 voordoen. Bepaalde informaticasystemen kunnen namelijk geen correcte berekeningen uitvoeren met data die beginnen in 1999, omdat ze de cijfers 99 in het dataveld gebruiken om iets anders dan het jaar 1999 weer te geven. Toch zullen de effecten ervan op de goede werking van de systemen pas bij de millenniumwisseling het duidelijkst tot uiting komen en zullen de eventuele gevolgen van de problemen op dat ogenblik of in de daaropvolgende weken aan het licht komen.
2. Voor de ondernemingen zijn de concrete gevolgen van deze aangelegenheid moeilijk in te schatten. We kunnen wel stellen dat ze zich niet tot de computers (hardware en software) zullen beperken. De millenniumwisseling heeft gevolgen voor elk geautomatiseerd systeem dat met een dateereenheid is uitgerust (controle van de productie, het merendeel van de buretica- en telecommunicatieapparatuur, veiligheidsinrichtingen, lift, medische apparatuur, enz.).

1. Technische nota goedgekeurd door de Raad van het Instituut der Accountants op 16 november 1998 en door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren op 4 december 1998.

De millenniumwisseling kan gevolgen hebben voor de ganse onderneming en beperkt zich niet tot de louter boekhoudkundige registratie van de verrichtingen in de financiële staten. Het ergst zou wel eens de operationele werking van de onderneming kunnen worden getroffen, zonder rechtstreekse impact op de boekhouding. Elk belangrijk incident op het operationele vlak kan gevolgen hebben voor de waarde van de activa, de verplichtingen en verbintenissen, evenals de resultaten van de onderneming.

De aard van het financiële risico, het meest relevante aspect voor de beroepsbeoefenaar, kan evenwel op een algemene manier worden gepreciseerd. Hieronder identificeren we verschillende elementen die een rechtstreekse weerslag kunnen hebben op de jaarrekening:

- bepaalde actiefbestanddelen kunnen verouderd raken en waardecorrecties vereisen (onbruikbare machines, onverkoopbare voorraden, enz.);
- de onderneming kan aansprakelijk worden gesteld omdat zij producten heeft geleverd die verborgen gebreken vertonen;
- bepaalde bedrijfsactiviteiten kunnen stilvallen. Zelfs als dat maar tijdelijk is, kan dit ernstige gevolgen hebben voor de resultatenrekening en in voorkomend geval kan zelfs de bedrijfscontinuïteit in het gedrang komen.
- door een slechte werking van de informaticasystemen kan de volledigheid van de gegevens die in de rekeningen moeten worden opgenomen in gevaar gebracht worden.

De beroepsbeoefenaar, die ermee belast wordt de jaarrekening op te stellen of te verifiëren, zal bijgevolg bijzondere aandacht moeten schenken aan die elementen, die een betekenisvolle weerslag kunnen hebben op de totstandkoming van de financiële informatie en op de jaarrekening zelf, en dat al vanaf het boekjaar dat op de verschijningsdatum van deze technische nota lopend is.

Ook bij andere permanente controleopdrachten, kan het nuttig zijn dat de beroepsbeoefenaar de overwegingen van onderhavige nota in acht neemt.

De beroepsbeoefenaar kan belast worden met een controle (o.m. wettelijke of bijzondere opdrachten) ofwel met een verificatie van de financiële staten of van de jaarrekening. In dit geval zal hij steeds een verslag opstellen. De beroepsbeoefenaar die belast wordt met het voeren van de boekhouding en/of het opstellen van de jaarrekening wordt meestal niet belast met het opstellen van het verslag, maar hij heeft een meldingsplicht, o.m. omtrent de problematiek inzake de millenniumwisseling.

B. DOEL VAN DEZE TECHNISCHE NOTA

3. In deze technische nota willen we de eventuele gevolgen van het probleem voor de opstelling en de verificatie van de financiële staten onderzoeken. We laten ons daarbij leiden door de volgende principes:
 - de bedrijfsleiding is verantwoordelijk voor de goede aanpak van het millenniumprobleem;

- de beroepsbeoefenaar moet voldoende kennis verwerven over alle aspecten die van belang zijn voor de financiële staten die hem ter controle worden voorgelegd;
 - de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar ondergaat hierdoor geen wijzigingen.
4. Er moet vermeden worden dat het millenniumprobleem aanleiding geeft tot misverstanden tussen de beroepsbeoefenaars en de leiding. Om die reden is het belangrijk:
- dat de respectieve verantwoordelijkheden van de leiding en de beroepsbeoefenaar worden verduidelijkt;
 - dat wordt vermeden dat de rol van de beroepsbeoefenaar verkeerd wordt begrepen;
 - dat de beroepsbeoefenaar ertoe wordt aangespoord de passende informatie bij de leiding in te winnen;
 - dat de nadruk wordt gelegd op de omstandigheden waarin de beroepsbeoefenaar een verslag zal moeten uitbrengen.

C. DE VERANTWOORDELIJKHEDEN DUIDELIJK AFBAKENEN

a) Rol van de beroepsbeoefenaar

5. Om twijfels en misverstanden te voorkomen, kan de beroepsbeoefenaar het bestuursorgaan van de onderneming eraan herinneren dat het millenniumprobleem aangepakt moet worden op basis van de algemene toepasselijke principes en dat het geen nieuwe verantwoordelijkheid bij de uitoefening van zijn opdracht met zich meebrengt. De verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar bestaat er desgevallend in na te gaan of de voorbereide financiële staten werden opgesteld met naleving van de toepasselijke boekhoudnormen en, in voorkomend geval, een oordeel daarover te formuleren.

In het kader van zijn opdracht beoordeelt de beroepsbeoefenaar de procedures die de onderneming heeft toegepast om de problemen rond het jaar 2000 te identificeren, te beheren en te verhelpen; dit gebeurt tijdens het gewone verloop van zijn werkzaamheden. Het behoort niet tot zijn opdracht een of andere verklaring af te leggen dat de inspanningen met het oog op de aanpassing van de onderneming met succes zullen worden bekroond. De opstelling, de verificatie of de controle van de jaarrekening omvat geen certificatie van de jaar 2000-compatibiliteit.

Het verdient aanbeveling dit principe schriftelijk te bevestigen.

6. Indien, bovenop de gewone werkzaamheden, de beroepsbeoefenaar verzocht wordt aan de onderneming advies te verstrekken omtrent de toegepaste procedure met het oog op de aanpassing aan de millenniumwisseling, dan is dat een aparte opdracht waarvoor een aparte opdrachtbrief moet worden opgesteld. Die aangelegenheid komt in deze technische nota niet aan bod. De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en de Raad van het Instituut der Accountants zijn evenwel van mening dat het sterk af te raden is een dergelijke opdracht uit te breiden tot het geven van een verzekering dat het systeem in de context van de overstap naar het jaar 2000 zal functioneren.

b) Algemene verantwoordelijkheid van de bedrijfsleiding

7. De verantwoordelijkheid van de bedrijfsleiding om het bedrijf te besturen, vereist impliciet dat ze de maatregelen neemt die redelijkerwijs noodzakelijk zijn om de onderneming voor te bereiden op de datumwijziging en ervoor te zorgen dat de negatieve effecten op de bedrijfsactiviteit beperkt blijven. De risico's, waaraan de onderneming zal worden blootgesteld, kunnen ontstaan door:

- operationele verliezen of zelfs de onmogelijkheid om de activiteit voort te zetten ten gevolge van de problemen rond het jaar 2000;
- de mogelijkheid voor goederenleveranciers, klanten en dienstverleners om hun verplichtingen ten opzichte van de onderneming na te komen. Bijzondere aandacht zal moeten uitgaan naar de gevolgen van een sterke afhankelijkheid van bepaalde softwareleveranciers;
- het gevaar voor geschillen;
- de verzekeraars die schade en verlies te wijten aan het millenniumprobleem uitsluiten;
- de ontoereikendheid van de financiële en menselijke middelen die nodig zijn voor de aanpassing of de vervanging van informatica- en automatiseringssystemen.

De bedrijfsleiding moet de impact van die risico's voor de onderneming inschatten en maatregelen nemen om er het hoofd aan te bieden. Bovendien moet de leiding de mogelijke gevolgen voor de financiële staten inschatten. Die beoordeling impliceert dat alle betekenisvolle aspecten van de onderneming en, in voorkomend geval, ook die van de verbonden ondernemingen, onder ogen moeten worden genomen.

c) Beoordeling van de effecten op het informaticasysteem van de onderneming

8. De te nemen maatregelen vloeien voort uit het gebruik, ja zelfs de afhankelijkheid van de onderneming van de informatica en van het type van systeem dat wordt gebruikt. De leiding moet informatie verzamelen over de aard, de omvang, de betekenis en de vermoedelijke consequenties van de datumwijziging op de informaticasystemen van de onderneming, evenals op de andere systemen en uitrustingen die gebruik maken van dateereenheden. Hierin is begrepen:

- de informaticaomgeving, met inbegrip van de hardware, de systeemsoftware, de netwerk- en communicatiesoftware;
- de toepassingssoftware die binnen de onderneming door de informatica-afdeling werd ontwikkeld;
- de toepassingssoftware ontwikkeld door de gebruikers;
- de standaardpakketten, waarbij niet enkel rekening moet worden gehouden met de basissoftware maar ook met de manier waarop die werd geïmplementeerd;
- de softwaresystemen geleverd en gebruikt door onderaannemers of door een servicebureau; en
- de systemen geïntegreerd in computergestuurde uitrustingen, bijvoorbeeld industriële procédés, computergestuurde omgevingen/processen of producten bestemd voor de verkoop.

d) De middelen die door de leiding moeten worden aangewend om de onderkende problemen op te lossen

9. In ondernemingen die niet beschikken over complexe geautomatiseerde informatiesystemen, zal het niet steeds nodig zijn om zeer gedetailleerde plannen uit te werken, maar de bedrijfsleiding blijft niettemin verantwoordelijk voor een passende aanpak van de problemen in verband met het jaar 2000. In andere ondernemingen moet de bedrijfsleiding wél plannen uitwerken om de onderkende moeilijkheden te verhelpen. In het ene of het andere geval zal de onderneming vaak moeten overwegen om beroep te doen op externe bijstand.

e) Beoordeling door de bedrijfsleiding van de impact op de financiële staten

10. Het is de taak van de bedrijfsleiding om zich ervan te vergewissen of de jaarrekening alle betekenisvolle gevolgen van het millenniumprobleem weergeeft. Met name de volgende aspecten moeten in aanmerking worden genomen:
- de verwerking van de kosten die verband houden met de wijziging van de informaticasystemen;
 - het onttrekken aan de activa, zoals bijvoorbeeld software en geautomatiseerde uitrustingen die onbruikbaar worden;
 - de wijziging van de afschrijvingspercentages als gevolg van andere ramingen inzake vermoedelijke gebruiksduur;
 - de waardecorrectie voor onverkoopbare voorraden;
 - de boeking van voorzieningen, zoals die welke verband houden met productwaarborgen, geschillen of andere kosten in verband met de geleverde uitrustingen;
 - de onzekerheid over de inning van schuldvorderingen op derden die geen passende maatregelen hebben genomen; en
 - elke andere overweging betreffende de beoordeling van de going concern, in het bijzonder de raming van de omvang van de kosten en andere gevolgen voor de bedrijfsvoering.
11. De bedrijfsleiding moet beseffen dat zelfs al vóór 1 januari 2000 fouten kunnen optreden in de boekingen of boekhoudkundige ramingen. Er kunnen zich bijvoorbeeld fouten voordoen wanneer het systeem berekeningen uitvoert waarin gevoelige data (4.4.99, 9.9.99 of 29.2.00) en, meer algemeen, data van ná 31.12.99 zijn opgenomen.
12. Overeenkomstig artikel 15 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening, moet de bedrijfsleiding er zich bij het opstellen van de jaarrekening van vergewissen of het principe van de bedrijfscontinuïteit verantwoord is. Het probleem van de overgang naar het jaar 2000 kan een hele reeks kosten teweegbrengen en de bijstand vereisen van gekwalificeerd personeel, zowel binnen het eigen bedrijf als bij de handelspartners. Het gebrek aan tijd of deskundigheid om de problemen op te lossen die verband houden met de overgang naar het volgende millennium en de afhankelijkheid ten opzichte van de leveranciers of de medecontractanten, zouden de continuïteit van de bedrijfsvoering in het gedrang kunnen brengen. Indien de leveranciers of de klanten niet in staat zijn om hun verplichtingen na te komen of indien de bedrijfsactiviteit door de datumproblemen wordt verlamd, dan kan de ondernemingscontinuïteit in gevaar komen.

f) Gevaar voor vergissingen en fraude

13. De bedrijfsleiding moet het gevaar inschatten voor vergissingen of fraude die zich kunnen voordoen bij de aanpassing van de informaticasystemen. In het bijzonder:
- de omvang van de wijzigingen en de dringendheid kunnen ertoe leiden dat de programmawijzigingen minder vaak worden getest en gecontroleerd;
 - de dringendheid van de problemen kan aanleiding geven tot manuele verwerkingen, waardoor de geïnformatiseerde interne-controleprocedures hun doel niet meer bereiken;
 - door de dringendheid van het probleem en de druk op het personeel, kan het gebeuren dat toezicht en controle op programmawijzigingen ontoereikend zijn;
 - het is mogelijk dat de controles op de subcontractanten onvoldoende nauwkeurig zijn en dat de onderneming niet over de nodige expertise beschikt om die wijzigingen te superviseren.

Dergelijke omstandigheden verhogen het gevaar voor vergissingen bij de programmering en bijgevolg het gevaar voor vergissingen in de jaarrekening, evenals het gevaar dat bepaalde leidinggevende personen of andere personeelsleden voordeel halen uit de fouten in het systeem.

g) Verklaring van de bedrijfsleiding aan de aandeelhouders

14. Het zou verantwoord zijn indien de bedrijfsleiding de problematiek rond het jaar 2000 in zijn jaarverslag behandelt.

Volgens artikel 77 van de vennootschappenwet moet het jaarverslag informatie bevatten over de omstandigheden die de ontwikkeling van de vennootschap aanmerkelijk kunnen beïnvloeden. In een groot aantal bedrijven die in hoge mate afhankelijk zijn van hun informaticasysteem, valt het probleem van de millenniumwisseling ongetwijfeld in die categorie. In dat geval is het wenselijk dat in het jaarverslag over het jaar 1998 de maatregelen worden vermeld die de onderneming heeft genomen teneinde de nadelige gevolgen van het millenniumprobleem te voorkomen.

Wanneer de onderneming weinig afhankelijk is van haar informaticasystemen en slechts in geringe mate geautomatiseerd is, of wanneer uit voldoende tests is gebleken dat de genomen aanpassingsmaatregelen het beoogde resultaat hebben opgeleverd, zal het bestuursorgaan oordelen of het nodig is om een verklaring op te nemen over een situatie die voor de onderneming geen aanmerkelijk risico vormt.

15. De informatie, vermeld in het jaarverslag, zou bijvoorbeeld de volgende aspecten kunnen omvatten:
- inlichtingen over het actieplan dat werd ingevoerd met het oog op de oplossing van het geheel van de problemen die door de overgang naar het jaar 2000 worden veroorzaakt en over de mate waarin dat plan al is verwezenlijkt;
 - de geraamde kostprijs van dat plan;
 - risico's en onzekerheden die met name het gevolg zijn van een onvolledige of laattijdige oplossing van de problemen of, in voorkomend geval, de vermelding dat de onderneming nog niet klaar is met de raming van de kosten en de beoordeling van de overeenkomstige risico's.

16. In dit verband zal de beroepsbeoefenaar zich baseren op de aanbeveling van 6 oktober 1989 van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake de controle van het jaarverslag.

D. STAPPEN DIE DE BEROEPSBEOEFENAAR MOET ONDERNEMEN

a) Eerste beoordeling van het risico tijdens de voorbereidingsfase van de werkzaamheden

17. Voldoende kennis van de onderneming is het uitgangspunt van elke accountancy-opdracht. Om genoeg kennis te verwerven, moet de beroepsbeoefenaar bij de bedrijfsleiding inlichtingen inwinnen over met name:
- het belang van de informatica en de mate waarin de datumwijziging cruciaal is voor de goede werking van de onderneming;
 - de aard van de informaticasystemen die specifieke boekhoudkundige informatie genereren; en
 - de afhankelijkheid van de systemen en activiteiten van de onderneming van derden (leveranciers, klanten, subcontractanten), voor zover een defect van de informaticasystemen van laatstgenoemden of de onverenigbaarheid van de aangewende oplossingen rechtstreeks van invloed kan zijn op de bedragen en andere gegevens die in de jaarrekening opgenomen worden.
18. Bovendien moet de beroepsbeoefenaar in het bijzonder inlichtingen inwinnen over de visie van de bedrijfsleiding inzake:
- de toename van het gevaar voor vergissingen of fraude bij de verwerking van de financiële informatie en bij andere gegevens die boekingen ondersteunen;
 - het mogelijk effect van het millenniumprobleem op de bedragen en andere gegevens uit de jaarrekening;
 - het potentiële effect op het continuïteitsbeginsel.
19. Rekening houdend met zijn kennis van de ondernemingsactiviteit en haar informaticasystemen, indien nodig aangevuld met informatie ingewonnen bij de bedrijfsleiding, is het de taak van de beroepsbeoefenaar om te beoordelen in welke mate zich in de jaarrekening vergissingen kunnen voordoen als gevolg van de millenniumwisseling.
- 19.1. Indien het inherente risico niet betekenisvol is, zijn geen bijkomende verificatiewerkzaamheden nodig, zolang dit niet in de loop van de opdracht wordt weerlegd. Is dit wel het geval, dan moet de beroepsbeoefenaar:
- onderzoeken hoe de bedrijfsleiding heeft gereageerd met het oog op de beheersing van dat risico;
 - de eventuele gevolgen voor de posten van de jaarrekening beoordelen;
 - zijn werkzaamheden in functie van dat risico aanpassen.

- 19.2. De beroepsbeoefenaar dient voldoende kennis te verwerven omtrent de boekhoudkundige en interne-controlesystemen die afhankelijk zijn van de informatica-omgeving en de weerslag te bepalen van de informaticaomgeving op de algemene beoordeling van het risico.
20. Indien het probleem van de millenniumwisseling een belangrijk effect kan hebben op de financiële staten en indien het interne-controlerisico aanzienlijk is, moet de beroepsbeoefenaar zijn aanpak wijzigen en extra bewijskrachtig materiaal zoeken waaruit blijkt dat de informatie geen fouten bevat. Een controlebenadering gebaseerd op substantieve tests is in dat geval wenselijk.
21. Indien de onderneming de impact van het millenniumprobleem op de jaarrekening correct heeft geanalyseerd, zal de beroepsbeoefenaar de nodige informatie bijeenbrengen over de maatregelen die de bedrijfsleiding neemt. Tevens zal hij dienen na te gaan of deze maatregelen elk belangrijk negatief effect op de jaarrekening kunnen vermijden.
22. Bij het onderzoek van de door de bedrijfsleiding gemaakte analyse, moet de beroepsbeoefenaar in het bijzonder een aantal factoren afwegen, zoals:
- het systematisch karakter van de uitgevoerde impactstudie en het bestaan van gepaste documentatie over de gekozen aanpak;
 - het feit dat alle afdelingen van de onderneming werden onderzocht;
 - de informatie verkregen van de leveranciers van informaticasystemen;
 - de deskundigheid, kennis en ervaring van de personeelsleden die bij de analyse betrokken zijn;
 - de coördinatie van de gekozen oplossingen met de partners (klanten, leveranciers ...) van de onderneming;
 - de juridische omgeving; in het bijzonder of voldoende aandacht is geschonken aan de garanties die moeten worden gevraagd aan de leveranciers van hardware of software en aan de garanties gegeven aan derden.
23. Tijdens het onderzoek van de door de bedrijfsleiding aangenomen plannen en naar aanleiding van het toezicht op de stand van uitvoering ervan, zou de beroepsbeoefenaar zich onder meer kunnen afvragen in welke mate:
- het project ter vervanging of wijziging van de systemen is uitgevoerd door ervaren personeel (ongeacht of het gaat om intern personeel, om personeel van de leverancier of om externe adviseurs);
 - voldoende middelen werden bestemd voor het geïdentificeerde project;
 - een passend tijdschema werd opgesteld voor de identificatie van de vereiste wijzigingen en de uitvoering van de diverse fasen van het project;
 - de nodige tijd en middelen werden uitgetrokken om op een gestructureerde manier de wijzigingen te testen of de systemen te vervangen;
 - regelmatig en nauwkeurig toezicht werd gehouden op de voortgang van de werkzaamheden;
 - elke afwijking van het plan werd gevolgd door correctieve reacties en een herziening van de prioriteiten;
 - een jaar 2000-noodplan aanwezig is.

24. Wanneer de wijzigingen aan hard- of software, waaruit de gegevens voor de jaarrekening voortvloeien, aanzienlijk zijn, moet de beroepsbeoefenaar zich ervan vergewissen of het systeem op passende wijze is getest.

b) Mededelingen aan de bedrijfsleiding

25. Om misverstanden te vermijden inzake de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar met betrekking tot de materies die verband houden met de millenniumwisseling, moet de beroepsbeoefenaar overwegen om een brief aan de bedrijfsleiding te richten.
26. De beroepsbeoefenaar kan vaststellen dat het millenniumprobleem een aanzienlijke zwakheid in de administratieve organisatie en de interne controle van de boekhoudsystemen teweegbrengt. Die vaststelling moet uitdrukkelijk ter kennis van de bedrijfsleiding worden gebracht. De beroepsbeoefenaar kan bovendien nog andere effecten van de problematiek rond het jaar 2000 vaststellen, waarvan de bedrijfsleiding best op de hoogte wordt gebracht. In dat geval mag de beroepsbeoefenaar niet aarzelen om deze mededeling te doen.
27. Bij het doen van dergelijke mededelingen, moet de beroepsbeoefenaar er zich van vergewissen dat de bedrijfsleiding begrijpt binnen welke grenzen het werk werd uitgevoerd alvorens tot de melding over te gaan en dat het niet tot de opdracht van de beroepsbeoefenaar behoort alle eventuele onvolkomenheden op te sporen.
28. Indien de beroepsbeoefenaar van mening is dat de vennootschap dermate kwetsbaar is voor het probleem van de millenniumwijziging dat de voortzetting van de bedrijfsactiviteit in gevaar zou kunnen komen, dan wordt de mededeling al vanaf het tweede semester van het jaar 1998 zo snel mogelijk aan het bestuursorgaan van de onderneming gedaan.

c) Verslagen

29. In het kader van de bijzondere opdrachten (omzetting, fusie, ...) dient de beroepsbeoefenaar aandacht te besteden aan de risico's die de onderneming loopt tengevolge van de millenniumproblematiek en aan de wijze waarop de informatie, waarop de organisatie steunt, er rekening mee houdt. Hij zal zijn verslag opstellen in functie van de in de loop van zijn werkzaamheden gedane vaststellingen. Indien tengevolge van de millenniumproblematiek betekenisvolle problemen worden vastgesteld inzake de waardering van de activa en passiva of inzake continuïteit, kan hij geen verslag zonder voorbehoud afleveren.
30. Afgezien van het mandaat van commissaris-revisor (zie in dit verband de technische nota van het Instituut der Bedrijfsrevisoren), is het aangewezen dat, wanneer de beroepsbeoefenaar verzocht wordt een verslag neer te leggen met de conclusies van zijn verificatiewerkzaamheden van de boekhoudkundige informatie, hij de commentaar geeft die hij noodzakelijk acht omtrent de wijze waarom de financiële staten rekening houden met de gevolgen van de millenniumproblematiek.

HOOFSTUK VI:

ADVIES VAN 12 NOVEMBER 1998 VAN DE JURIDISCHE COMMISSIE VAN HET INSTITUUT

Verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisoren en de accountants in het kader van de problematiek omtrent de millenniumwissel

Inleiding

De accountant en de bedrijfsrevisor voeren een aantal opdrachten uit die op het vlak van verantwoordelijkheid duidelijk van elkaar dienen te worden onderscheiden. De implicaties op het vlak van verantwoordelijkheid zijn met betrekking tot de overgang naar het jaar 2000 fundamenteel van elkaar verschillend in de drie volgende gevallen:

- de wettelijke functie van commissaris-revisor;
- de opdracht voor bijstand en boekhoudkundig advies;
- de “assurance”-opdracht inzake het functioneren van systemen.

Afdeling 1: De functie van commissaris-revisor

Doel van de functie

De taak en de verantwoordelijkheid van de commissaris-revisor in het kader van zijn financiële auditopdracht met het vooruitzicht van de millenniumwissel werden omschreven in een technische nota die op 4 september 1998 werd goedgekeurd door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Die nota stemt grotendeels overeen met het standpunt dat wordt ingenomen door de International Auditing Practices Committee, dat in juli 1998 over hetzelfde onderwerp een document heeft uitgegeven.

De verantwoordelijkheid van de commissaris-revisor bestaat erin een oordeel te geven over de getrouwheid van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een vennootschap en over de mate waarin de leiding de statutaire of wettelijke regels inzake de werking van de vennootschap naleeft. De overgang naar het jaar 2000 geeft geen aanleiding tot enige nieuwe of specifieke verantwoordelijkheid voor de auditors in de uitvoering van hun certificatieopdracht van de jaarrekening. Er dient aan te worden herinnerd dat de audit van de financiële staten op geen enkele manier waarborgt dat de systemen van de onderneming of, *a fortiori*, de externe systemen van de leveranciers of andere derden opgewassen zijn tegen de millenniumproblematiek. Of, zoals staat te lezen in de nota van de Raad van het Instituut, “een audit van de jaarrekening omvat geen certificatie van de jaar 2000-compatibiliteit”.

Weerslag op de controlewerkzaamheden

De overgang naar het jaar 2000 zal kosten met zich meebrengen die een invloed zullen hebben op de jaarrekeningen van de betrokken ondernemingen. Vandaar dat de commissaris-revisor dient na te gaan in hoeverre er bij het opstellen van de jaarrekening rekening werd gehouden met de betekenisvolle kosten die verband houden met de overgang naar het jaar 2000. Die kosten hebben betrekking op de wijziging van de bestemming van de bedrijfsmiddelen, de wijziging van het afschrijvingspercentage, de waardecorrecties van de onverkoopbare voorraden, de oninbare vorderingen en de voorzieningen voor technische garanties.

Het technisch implementeringsproces van een audit zet de commissaris-revisor ertoe aan de risico's voor de onderneming, die een invloed kunnen hebben op de jaarrekening, te onderzoeken. Die analyse wordt niet uitgevoerd om de doeltreffendheid van de beheerders na te gaan, maar om de problemen te identificeren die een rechtstreekse invloed zouden kunnen hebben op de certificatie van het getrouw beeld van de jaarrekening. Het is in die context dat de beroepsverenigingen van accountants hebben geoordeeld dat de auditors hun werkprogramma dienden aan te passen met het oog op de specifieke behandeling van de problemen rond de millenniumproblematiek.

Zo heeft de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren zijn leden aangeraden om een brief te sturen naar de te controleren vennootschappen en de aandacht van de leiding erop te vestigen dat de overgang naar het jaar 2000 waarschijnlijk belangrijke gevolgen zal hebben voor de financiële staten en zelfs voor de mogelijkheden van de onderneming om haar activiteiten verder te zetten. Verder moet gewezen worden op het feit dat de opstelling van een plan om het hoofd te bieden aan de mogelijke problemen, volledig onder de verantwoordelijkheid van de leiding valt.

In het kader van zijn verslag over de jaarrekening van het boekjaar dat ten laatste eind 1998 wordt afgesloten, is het de taak van de commissaris-revisor om na te gaan in hoeverre er in de financiële staten rekening wordt gehouden met de risico's voor verliezen en kosten die voortvloeien uit de overgang naar het jaar 2000. Als dat verslag het laatste is dat wordt opgesteld voor de fatale datum, zou de commissaris-revisor zich eveneens kunnen afvragen of de onderneming geen risico's loopt die de voortzetting van de bedrijfsactiviteiten gedurende het volgende boekjaar in het gedrang zouden kunnen brengen.

Burgerrechtelijke aansprakelijkheid

De regels die betrekking hebben op de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor zijn vastgelegd in artikel 64octies van de vennootschappenwet. De fouten die door de commissaris-revisor worden begaan tijdens het uitvoeren van zijn opdracht, zijn - wettelijk gezien - enkel beoordelingsfouten over de getrouwheid en de wettelijkheid van de jaarrekening en de naleving van de vennootschapsrechtelijke en statutaire voorschriften.

Zoals wij hierboven hebben beklemtoond, zou moeten vastgesteld worden dat de commissaris-revisor een fout heeft begaan als hij er zich niet van vergewist heeft of er in de jaarrekening rekening wordt gehouden met alle verliezen of kosten die te maken hebben

met de overgang naar het jaar 2000, overeenkomstig de vereisten van het boekhoudrecht, zodat de jaarrekening geen getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van de onderneming.

Dit is nog meer het geval wanneer de leiding frauduleuze praktijken heeft toegepast met als doel de werkelijke situatie van de onderneming te verbergen. In hun aanbevelingen wijzen de beroepsorganisaties uitdrukkelijk op het toegenomen risico op fraude dat is ontstaan door de problematiek van de millenniumwissel.

Afdeling 2: Opdrachten voor bijstand en boekhoudkundig advies

In een groot aantal kleine of middelgrote ondernemingen bieden accountants, bedrijfs-revisoren en boekhouders geregelde diensten aan op het vlak van boekhoudkundige bijstand en hulp bij het vervullen van andere administratieve formaliteiten. De verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar die deze diensten verstrekt, wordt geregeld door de voorschriften van het gemeen recht in contractuele materies. De beroepsbeoefenaar die de onderneming bijstaat in het vervullen van haar boekhoudkundige en fiscale verplichtingen is niet verplicht iets speciaals te ondernemen met betrekking tot de overgang naar het jaar 2000. Er dienen echter twee punten in overweging te worden genomen:

- de algemene verplichting tot advies van de beroepsbeoefenaar;
- de inzameling van de nodige gegevens voor het opmaken van de jaarrekening.

De aannemingsovereenkomst die tussen de accountant of de bedrijfsrevisor en zijn klant wordt afgesloten, houdt een algemene verplichting tot advies in. Hoewel de problemen in verband met de overgang naar het jaar 2000 de grenzen van de louter boekhoudkundige taken ver overschrijden, mag men verwachten dat de beroepsbeoefenaar zijn klant erop wijst dat die problemen verstrekende gevolgen kunnen hebben op boekhoudkundig vlak. Sommige auteurs vermelden de mogelijkheid om de verplichting tot omzichtigheid uit te breiden wegens de aard van bepaalde louter contractuele opdrachten. Dat is het geval als de beroepsbeoefenaar meewerkt aan het opstellen van documenten die in het bezit van derden zullen komen en die dus hun beoordeling van de financiële situatie van de ondernemingen kunnen beïnvloeden¹. Aangezien de beroepsbeoefenaar de mogelijke gevolgen voor de jaarrekening van de overgang naar het jaar 2000 niet kan negeren, zou hem kunnen worden verweten dat hij de ondernemingsleiding bij de opstelling van de jaarrekening van het boekjaar 1998 er niet heeft op gewezen indien er reeds rekening moest gehouden worden met bepaalde waarschijnlijke kosten of verliezen.

Als de gegevens die door de leiding aan de beroepsbeoefenaar worden bezorgd voor boeking, niet correct of onvolledig zijn, dient hij die kwestie met hen te bespreken en te vragen naar eventuele bijkomende gegevens. Dat kan het geval zijn met betrekking tot de werkelijke of mogelijke gevolgen van de overgang naar het jaar 2000. Vandaar dat de beroepsbeoefenaar in het kader van zijn opdracht tot het verschaffen van boekhoudkundige bijstand

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

niet mag nalaten zich af te vragen wat de gevolgen van die kwestie zullen zijn voor de jaarrekening die men hem vraagt op te stellen.

Afdeling 3: Analyse van de geschiktheid voor de overgang naar het jaar 2000

Wanneer de leiding van bepaalde vennootschappen met het probleem van de overgang naar het jaar 2000 wordt geconfronteerd en meer in het bijzonder wanneer ze zich tegen die aansprakelijkheid wil beschermen, wordt een beroep gedaan op externe raadgevers die in staat zijn waarborgen te verschaffen met betrekking tot het opgewassen zijn van de bedrijfssystemen tegen de millenniumwissel. In tegenstelling tot de analyse van een apparaat of een softwareprogramma in het bijzonder, is de analyse van systemen een ingewikkeld proces waarbij niet alleen de organisatie van de vennootschap zelf op het spel staat, maar ook de relaties van de onderneming met de klanten, de leveranciers en de andere externe partners.

Het is om die reden dat het sterk afgeraden wordt aan de leden om waarborgen af te leveren met betrekking tot het goed functioneren van administratieve en boekhoudkundige systemen in de context van de overgang naar het jaar 2000.

Indien dergelijke opdracht toch wordt aanvaard, zou deze het voorwerp moeten uitmaken van een contract waarin de partijen de draagwijdte en de beperkingen van de gevraagde dienstverlening verduidelijken.

Vanuit het oogpunt van de burgerrechtelijke aansprakelijkheid, heeft die opdracht een louter contractueel karakter. De aansprakelijkheid kan zich maar uitstrekken tot derden voor zover het verslag naar buiten wordt gebruikt. Dergelijk gebruik zou enkel mogen gebeuren mits toestemming van de auteur van het verslag. Anders gezegd, degene die een oordeel heeft geformuleerd, zou de draagkracht ervan kunnen beperken tot louter intern gebruik van de onderneming die erom heeft gevraagd.