CBN-advies 176/1 - Boekhoudrechtelijke aspecten met betrekking tot het jaar 2000

In hun huidige versie kunnen sommige informaticasystemen gegevens in verband met datums van na het jaar 1999 niet naar behoren beheren in zover ze ontwikkeld zijn om enkel de twee eindcijfers en dus niet de vier cijfers van een jaartal te verwerken en op te slaan. De twee eeuwcijfers werden vaak weggelaten om het werkgeheugen te besparen. Dit probleem kan zware gevolgen hebben voor het bedrijfsleven.

Alle ondernemingen kunnen door dit probleem worden getroffen. Het heeft een potentiële invloed op alle operationele en financiële systemen, op de productie-, de veiligheids- en zelfs de informaticabesturingssystemen. Zelfs indien de systemen foutloos de millenniumovergang beheren, loopt een onderneming toch nog het risico onder normale bedrijfsomstandigheden moeilijkheden te ondervinden. Dergelijke incidenten kunnen zich niet alleen voordoen op 31 december 1999 om middernacht maar ook tijdens verschillende jaren daarna. Overigens hebben zich, op de publicatiedatum van dit advies, in bepaalde computersystemen al incidenten voorgedaan die verband houden met het jaar 2000.

Talrijke nationale én internationale instellingen en organisaties hebben aanbevelingen[1] gepubliceerd om zowel in de openbare sector als in de bedrijfswereld de aanpassing van de informaticasystemen aan de overgang naar het jaar 2000 aan te moedigen en te begeleiden. Daartoe werden controlelijsten of "check-lists" over het millenniumprobleem gepubliceerd.

In België hebben verscheidene instellingen voor boekhoudkundigen in publicaties en technische nota's[2] de aandacht gevestigd op de problemen die terzake zouden kunnen rijzen in de administratieve organisatie en in de boekhouding. In die verschillende nota's werden in het bijzonder de mogelijke gevolgen onderzocht van de overgang naar het jaar 2000 voor de opstelling, de controle en de revisie van de financiële staten en werden tegelijkertijd de respectieve verantwoordelijkheden verduidelijkt van de bestuursorganen van de ondernemingen en van de betrokken boekhoudkundigen.

Wat de boekhoudrechtelijke aspecten van de overgang naar het jaar 2000 betreft, dienen twee luiken te worden onderscheiden die elkaar aanvullen.

I. De boekhoudkundige verwerking van de verschillende kosten die in verband kunnen worden gebracht met de overgang naar het jaar 2000

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen is van oordeel dat, voor de aan de overgang naar het jaar 2000 verbonden kosten, niet moet worden voorzien in andere dan de algemeen geldende regels die van toepassing zijn in het kader van technische vernieuwingen of belangrijke technologische wijzigingen[3].

Bijgevolg moeten de verschillende kosten, die in verband kunnen worden gebracht met de controle en de eventuele aanpassing van de bedrijfsbesturingssystemen in het kader van de overgang naar het jaar 2000, te worden onderscheiden naar hun aard. Op basis van die typologie kan worden geopteerd voor de passende boekhoudkundige verwerking van de verschillende uitgaven.

Zonder exhaustief te zijn kan aan volgende uitgaven worden gedacht:

- Aanpassing van hardware en software die gepaard gaat met de aankoop van nieuwe toepassingen of wijzigingen van bestaande paketten (modernisering van "mainframe" toepassingen, geleidelijke aanpassing van basissoftwarepaketten en beheers- en ontwikkelingstoepassingen, actualisering van software en vervanging van de apparatuur, ...).

Vooreerst moet de aandacht worden gevestigd op het belang van de passende juridische inschatting van een dergelijke aanpassing. Vanuit juridisch oogpunt is het inderdaad niet zeker dat de onderneming die de hardware en de software heeft aangekocht, in ieder denkbaar geval de aanpassingskosten moet dragen. Sommige onderhoudscontracten of licenties kunnen bepalen dat de leverancier de kosten moet dragen van de aanpassing van de programma's inzake de overgang naar het jaar 2000.

De boekhoudkundige verwerking van die uitgaven (die over het algemeen de belangrijkste uitgavenpost zullen vormen inzake de overgang naar het jaar 2000) moet gebeuren tegen de achtergrond van de beginselen van gemeen recht en meer bepaald van de beginselen waarvan sprake in advies 138/5 "Software" van de Commissie[4].

In die context moet, bij de bepaling van hun respectieve boekhoudkundige verwerking, een onderscheid worden gemaakt tussen:

- de toepassingssoftware die in dat verband bij derden wordt aangekocht, of krachtens een gebruiksrecht (tegen éénmalige vergoeding) van derden verworven ; en
- de toepassingsoftware die terzake door de onderneming zelf wordt ontwikkeld.

Wat meer bepaald de onderhoudskosten betreft (namelijk de kosten gemaakt na de voltooiing van het aanvankelijke project en de effectieve inwerkingtreding ervan) moet het in voornoemd advies 138/5 gemaakte onderscheid worden herhaald:

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[5].

Bijgevolg moet worden onderzocht of de wijzigingen al dan niet fundamenteel zijn, om zo de boekhoudkundige verwerking te kunnen bepalen van de kosten om het systeem compatibel te maken met de overgang naar het jaar 2000.

Dit standpunt stemt trouwens overeen met het standpunt dat wordt verdedigd door de "Emerging Issues Task Force" van de Britse "Accounting Standards Board" (ASB) die er in een informatieve nota[6] op wijst dat: "the costs of rendering existing software year 2000 compliant should be written off to the profit and loss account, the only exception being where an entity already has an accounting policy for capitalizing software costs and to the extent that the expenditure in question clearly represents an enhancement of an asset beyond that originally assessed rather than merely maintaining its service potential".

In dit verband moet worden onderstreept dat dit advies niet beoogt alle technische en informaticagebonden aspecten inherent aan dergelijke systeemaanpassingen te behandelen. Toch kan het nuttig zijn te verduidelijken dat tegenwoordig twee methoden gebruikelijk zijn om een technische oplossing te vinden voor de Jaar-2000 problematiek.[7]
Het gaat:

- enerzijds, om de zogenaamde datumuitbreidingsmethode waarbij de twee jaarcijfers (JJ) worden uitgebreid met de twee eeuwcijfers. Deze methode heeft tot gevolg alle programma's en bestanden onvermijdelijk massaal moeten worden geconverteerd. Zij vormt echter de meest logische en de meest voor de hand liggende oplossing, zelfs indien deze gelijktijdige aanpassing van de meeste programma's en bestanden gepaard zou gaan met aanzienlijke kosten;
- anderzijds, om de zogenaamde venstermethode die impliceert dat de twee jaarcijfers (JJ) behouden blijven, waarbij terwijl de eeuw wordt afgeleid van de twee jaarcijfers volgens de volgende regel: is JJ kleiner dan wat als "spiljaar" zou worden gedefinieerd (bij voorbeeld: 50), dan is de automatisch geactiveerde datum 20JJ. De jaren 50 tot 99 stemmen dan overeen met de jaren 1950 tot 1999. Deze methode heeft als voordeel dat geen enkel informaticaveld hoeft te worden veranderd. Trouwens enkel de programma's die datums omvatten, dienen te worden geconverteerd (elk geconverteerd programma blijft trouwens compatibel met zijn niet¬geconverteerde versie). De (talrijke) programma's waarin datums enkel worden afgebeeld of afgedrukt, hoeven niet te worden geconverteerd. Daartegenover staat dat bij deze methode problemen kunnen rijzen voor historische data zoals geboortedatums, ...

Hierdoor zal het de taak zijn van het betrokken bestuursorgaan om te beoordelen of het gebruik van deze of gene methode (die een technische oplossing biedt voor de overgang naar het jaar 2000) al dan niet een fundamentele wijziging van het betrokken programma inhoudt. De Commissie wenst er nochtans op te wijzen (naar het voorbeeld van de Conseil National de la Comptabilité in Frankrijk) dat bepaalde programma's of de geringe aanpassingen ervan, of snel verbruikte programma's, kunnen worden beschouwd als volledig verbruikt tijdens het boekjaar waarin ze in gebruik worden genomen en in dat geval dus niet hoeven opgenomen te worden in de volgens de aard van het betrokken programma meest aangewezen rubriek van het actief[8].

- Versnelling van het initieel afschrijvingsplan, zelfs van de uitzonderlijke en integrale afschrijvingen van de vaste activa, die verouderd zijn ingevolge de overgang naar het jaar 2000 (onbruikbaar geworden productie-installaties, betalingssystemen,...) tenlasteneming (via afschrijvingen en rekening houdend met de relativering in dit opzicht van het vorige punt) van nieuwe productinvesteringen en vaststelling van de waardeverminderingen van de bestanddelen van onverkoopbare voorraden (vooraleer ze eventueel op de schroothoop komen).

- Boeking in de resultatenrekening, op het ogenblik waarop ze zich voordoen en zonder de mogelijkheid ze op te nemen in het aktief van de kosten, in het bijzonder verbonden aan:
  - de door de betrokken onderneming doorgevoerde computertests om de kwaliteit en de millenniumbestendigheid van haar informaticasysteem te beoordelen;
  - de door de onderneming uitgevoerde juridische studies (als gebruiker of als leverancier van informaticasystemen), in een poging om de schade in te schatten die door (niet-jaar 2000-bestendige) systemen zou kunnen worden veroorzaakt, niet alleen binnen de onderneming maar eveneens tegenover derden (leveranciers, klanten, ...) en, in voorkomend geval, in hoofde van de betrokken onderneming, een contractuele of zelfs buitencontractuele aansprakelijkheid met zich zou meebrengen;
  - opleiding van het personeel, aanwerving van informatici;
  - communicatiekosten.

- Rekening houdend met de hieronder herhaalde gemeenrechtelijke beginselen die van toepassing zijn op verschillende categorieën van kosten die in verband kunnen gebracht worden met de overgang naar het jaar 2000, is het waarschijnlijk dat de kosten waarvoor een voorziening moet worden aangelegd, van subsidiaire aard zullen zijn en, conform de bepalingen van artikel 13 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen zullen moeten overeenstemmen met verliezen of kosten, die naar hun aard duidelijk omschreven zijn, die op balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.

Vandaar kan de vorming van dergelijke voorzieningen, volgens de Commissie, slechts op bijkomende wijze en in beperkte mate in aanmerking worden genomen. In voorkomend geval moeten de bedragen voor de voorzieningen op een redelijke en verantwoorde manier kunnen worden berekenend[9]. In dit verband is het aan te bevelen die uitgaven (om het organisatiesysteem van de betrokken onderneming aan te passen aan het jaar 2000) van andere uitgaven te kunnen onderscheiden, met name de uitgaven in verband met de overschakeling op de euro.

Overigens stemt die gedragslijn overeen met die die de Commissie volgt in haar advies 173/1 "Boekhoudrechtelijke aspecten inzake de overschakeling naar de euro". In dit opzicht dient er nota van te worden genomen dat het Standing Interpretations Committee (SIC) van de IASC de vorming van dergelijke voorzieningen niet aanvaardt omdat: "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 a 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"[10]. Er dient evenwel te worden op gewezen dat het begrip "Voorzieningen" in de IASC-normen beperkter wordt uitgelegd dan in het Belgisch boekhoudrecht.

Net als voor de boekhoudkundige verwerking van de kosten verbonden aan de overschakeling op de euro, is het niet aan de Commissie om zich uit te spreken over de wijze waarop de voornoemde beginselen concreet moeten worden toegepast in de talrijke en zeer uiteenlopende gevallen die zich in het kader van de overgang naar het jaar 2000 kunnen voordoen. Dit maakt deel uit van de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan dat optreedt conform de algemene eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw, alsook van de verantwoordelijkheid van de revisor in de gevallen waarin een revisor met de controle van de jaarrekening is belast.

II. De terzake te vermelden informatie in de toelichting van de jaarrekening

- Algemeen gezien is de Commissie, net als andere instellingen[11], van oordeel dat het wenselijk is dat de ondernemingen die worden geconfronteerd met de jaar 2000-problematiek, (in de toelichting van de jaarrekening die wordt afgesloten in 1998 en 1999 en wordt vastgesteld vóór 1 januari 2000) een staat opmaken van de genomen of te nemen maatregelen om het hoofd te bieden aan deze vervaldag.
- Voor de jaarrekeningen die worden afgesloten na 1 januari 2000 is de overgang naar het jaar 2000 een gebeurtenis die plaatsvindt na de afsluiting van het boekjaar. In voorkomend geval zou het daarom aangewezen zijn de overgangsproblematiek in het jaarverslag (dat overeenkomstig artikel 77 van de vennootschapswet moet worden opgesteld door de bestuurders van de betrokken vennootschap) te behandelen, voor zover het verslag over het jaar 1999 na 1 januari 2000 wordt opgesteld en de overschakeling een aanzienlijke impact heeft op de positie en de financiële resultaten van de vennootschap.

---

1 Zie bijvoorbeeld:
- op nationaal vlak, de verschillende documenten gepubliceerd door "Millennium Forum 2000" op de touw gezet door de Belgisch federale regering;
- op internationaal vlak, de "[Verklaring van het technisch comité van de Internationale Organisatie van Effectentoezichthouders (OICV) over de overgang naar het jaar 2000]";
- in het buitenland: (in Frankrijk) de "Livre blanc du secteur financier sur le passage à l'an 2000"; (in het Verenigd Koninkrijk) de verschillende Issues gepubliceerd door de Bank van England met als titel "Financial sector: Preparations for the Year 2000".

2 Zie hierover o.a. de door het I.B.R. gepubliceerde brochure 6/98 "De revisor en het jaar 2000" en de technische nota gepubliceerd onder de titel "Weerslag van het millenniumprobleem op de accountancy-opdrachten" in het nummer 4/1998 van het tijdschrift van de IDAC "De Belgische accountant".

3 Deze gedragslijn is overigens identiek aan de gedragslijn aanbevolen door de Commissie voor Boekhoudkundige Normen inzake het verwerken in de rekeningen van de kosten verbonden aan de overschakeling op de euro (zie in dit verband advies 173/1 gepubliceerd in Bulletin nr. 37 van januari 1997 (en meer in het bijzonder de bladzijden 20 tot 24)).

4 Gepubliceerd in Bulletin nr. 35, oktober 1995, pp. 7-12.

5 Op. cit. , blz. 11-12.

6 Information Sheet n° 24 van de Urgent Issues Task Force (U.I.T.F.) van de Accounting Standards Board (ASB). Zie eveneens in deze zin Issue n° 96-14 van de Emerging Issues Task Force (E.I.T.F.) van de FASB (Amerikaans orgaan voor boekhoudkundige standaardisering) getiteld "Accounting For The Cost Associated With Modifying Computer Software For The Year 2000".

7 Deze presentatie is een uittreksel van een studie van de "Club de la sécurité informatique belge" (Clusib) (gepubliceerd in het nummer 5 (mei 1998) van het Bulletin van de VBO, blz. 16).

8 Advies van de Conseil National de la Comptabilité (van Frankrijk) van 9 januari en 29 april 1987 betreffende de boekhoudkundige verwerking van software, in Document n° 66, april 1987, blz. 4.

9 Artikel 15 van voornoemd koninklijk besluit van 8 oktober 1976.

10 Interpretation SIC-6, "Cost of Modifying Software"

11 Zie over dit onderwerp o.a.:
• document SLB 5 (Staff legal Bulletin 5 revised "Disclosure of Year 2000 Issues and Consequences by Public Companies, Investment Advisers, Investment Companies and Municipal Securities Issuers) uitgegeven door de SEC en betreffende de verbintenissen inzake informatie over de overgang naar het jaar 2000 met name voor alle vennootschappen ingeschreven op een effectenbeurs gelegen in de Verenigde Staten van Amerika;
• Circulaire D2/F/98/1 van de CBF gericht aan de Belgische genoteerde vennootschappen en getiteld "De overschakeling op de euro en de millenniumovergang".