

Avis CNC 176/1 - Aspects de droit comptable relatifs à l'an 2000

Certains systèmes informatiques ne sont pas, dans leur version actuelle, à même de gérer de manière adéquate les données relatives aux dates postérieures à l'année 1999, dans la mesure où ils ont été conçus pour traiter et stocker les deux derniers chiffres de l'année et non les quatre chiffres.

Par économie de l'utilisation de la mémoire, les deux chiffres relatifs au siècle ont, en effet, souvent été omis. Ce problème est par conséquent susceptible d'affecter toutes les entités, dans des proportions variables, puisqu'il a un impact potentiel sur l'ensemble des systèmes opérationnel, financier, de production, de sécurité, et même sur les systèmes informatiques gérant des automatismes. En outre, même dans le cas où les systèmes gèrent correctement le changement de millénaire, il existe un risque qu'une entreprise puisse néanmoins rencontrer des difficultés de fonctionnement dans des conditions normales d'exploitation. Ces incidents peuvent se produire non pas uniquement à minuit le 31 décembre 1999 mais pendant une période pouvant s'étendre sur plusieurs années. Au demeurant, des incidents liés à l'an 2000 se sont déjà produits, dans certains systèmes informatisés, à la date de publication du présent avis.

De nombreuses institutions et organisations tant nationales qu'internationales ont publié des recommandations¹ visant, tant dans le secteur public que dans le monde de l'entreprise, à stimuler et à accompagner l'adaptation de systèmes informatiques et d'automatisation au passage à l'an 2000. Des listes de contrôle ou "check-lists" concernant le problème du millénaire ont été publiées à cet effet.

En Belgique, différents instituts de professionnels de la comptabilité ont attiré, dans des publications et notes techniques², l'attention sur les problèmes qui pourraient survenir à cet égard dans l'organisation administrative et la tenue de la comptabilité. Ces notes techniques diverses ont plus particulièrement examiné les conséquences éventuelles du passage à l'an 2000 sur l'établissement, la vérification et la révision des états financiers, en apportant à cet égard des précisions à propos des responsabilités respectives des organes d'administration des entreprises et des professionnels de la comptabilité concernés.

En ce qui concerne les aspects de droit comptable afférents au passage à l'an 2000, il convient de distinguer deux volets complémentaires.

I. Quant au traitement comptable à réserver aux différents coûts pouvant être associés au passage à l'an 2000

La Commission des Normes comptables est d'avis qu'il n'y a pas lieu de prévoir, pour les coûts liés au passage à l'an 2000, des règles différentes de celles qui s'appliquent de manière générale, et notamment lors d'innovations techniques ou de modifications technologiques importantes³.

Dans cette perspective, il importe de distinguer, selon leur nature, les différents types de coûts pouvant être associés au contrôle et à l'adaptation éventuelle des systèmes d'organisation des entreprises dans le cadre du passage à l'an 2000. Une telle typologie permettra de mettre en oeuvre des traitements comptables appropriés pour les différentes dépenses.

De manière non exhaustive, on envisagera les dépenses suivantes.

Mise en conformité des matériels et logiciels informatiques entraînant l'acquisition de nouvelles applications ou des modifications des chaînes existantes (rénovation des applications centrales, mise à niveau progressive des logiciels de base et outils d'exploitation et de développement, mise à jour des progiciels et remplacement des matériels, ...).

Il convient tout d'abord d'attirer l'attention sur l'importance d'un examen juridique approprié d'une telle mise en conformité. Sous l'angle juridique, il n'est en effet pas sûr que, dans tous les cas de figure, l'adaptation des logiciels incombe à l'entreprise ayant acquis le matériel informatique et les logiciels. Certains contrats de maintenance ou de licence peuvent prévoir de mettre à charge du fournisseur les frais d'adaptation de logiciels au passage à l'an 2000.

Le traitement comptable afférent à ces dépenses (qui constitueront, de manière générale, le poste le plus important de dépenses liées au passage à l'an 2000) doit être mis en oeuvre à l'aune des principes de droit commun et plus particulièrement de ceux repris dans l'[avis 138/5](#) "Logiciels" de la Commission⁴.

Dans ce contexte, il conviendra de distinguer, en vue de la définition de leurs traitements comptables respectifs:

- les logiciels d'application acquis à cet effet auprès de tiers ou obtenus en vertu d'un droit usage (contre rémunération unique); et
- les logiciels d'application développés dans ce même but par l'entreprise elle-même.

En ce qui concerne plus particulièrement les frais de maintenance (à savoir les frais engagés après l'achèvement du projet informatique initial et sa mise en service effective), il y a lieu de rappeler la distinction opérée dans l'[avis 138/5](#) précité:

L'entretien et l'adaptation d'un programme, sans modifier la nature de l'application même, entraîneront une charge à porter dans le compte de résultats; il ne s'agit en effet pas d'une charge à caractère d'investissement. Si, en revanche, une modification fondamentale est apportée au programme afin de changer ou d'étendre l'application même, les frais qui en résultent peuvent être portés à l'actif⁵.

Le caractère de modification fondamentale ou non apportée au système devra par conséquent être apprécié en vue de déterminer le traitement comptable afférent aux frais engagés dans le cadre de la mise à jour visant à rendre le système compatible avec le passage à l'an

2000.

C'est au demeurant une position analogue à celle défendue par le Comité d'urgence de l'organe de normalisation comptable britannique (ASB) qui, dans une note d'information⁶, souligne que: "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".

Dans ce contexte et tout en soulignant que le présent avis ne peut avoir pour portée d'envisager les aspects techniques et informatiques inhérents à de telles adaptations des systèmes, il peut s'avérer utile de préciser que deux méthodes sont couramment utilisées en vue d'apporter une solution technique à la problématique du passage à l'an 2000⁷.

Il s'agit:

- d'une part de la méthode dite d'extension de la date qui consiste en l'ajout, devant les deux chiffres de l'année (AA), de deux chiffres représentant le siècle. Cette méthode a pour conséquence d'impliquer la conversion massive, indispensable de tous les programmes et fichiers. Elle constitue toutefois la solution la plus logique et la plus évidente même si cette migration simultanée de la grande majorité des programmes et fichiers ira de pair avec l'engagement de frais significatifs;
- d'autre part de la méthode dite du fenêtrage qui revient à conserver les deux chiffres de l'année (AA), le siècle étant quant à lui déduit des deux chiffres de l'année selon une règle qui peut être présentée comme suit. Si AA est inférieur à ce qu'il conviendrait d'appeler une "année pivot" (par exemple: 50), la date mise en oeuvre automatiquement sera 20AA, les années 50 à 99 correspondant quant à elles aux années 1950 à 1999. Cette méthode a pour avantage de ne modifier aucun champ informatique. Par ailleurs, seuls les programmes traitant des dates devront être convertis (chaque programme converti restant par ailleurs compatible avec sa version non convertie). Quant aux (nombreux) programmes dans lesquels des dates ne font qu'être affichées ou imprimées, ils ne devront pas être convertis. La mise en oeuvre d'une telle méthode peut par contre poser problème pour des données historiques telles que des dates de naissance, ...

Il appartiendra par conséquent à l'organe de gestion concerné d'apprécier si la mise en oeuvre de telle ou telle méthode (permettant de trouver une solution technique au passage à l'an 2000) impliquera d'apporter une modification fondamentale au programme concerné. La Commission entend toutefois souligner (à l'instar du Conseil National de la Comptabilité de France) que certains logiciels (ou des mises à jour y afférentes) de peu de valeur, ou dont la consommation est très rapide peuvent être considérés comme étant entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et ne sont donc pas appelés, le cas échéant, à être repris sous la rubrique de l'actif la plus appropriée par rapport à la nature du logiciel concerné⁸

- Accélération du plan initial d'amortissement voire amortissement exceptionnel et intégral d'immobilisations devenues obsolètes en raison du passage à l'an 2000 (installations de production, systèmes de paiement, ... , devenus inutilisables), prise en charge (par voie d'amortissements et en tenant compte des tempéraments apportés à cet égard au point précédent) des investissements productifs nouveaux et constatation de réductions de valeur appropriées sur des éléments de stocks invendables (avant leur éventuelle mise au rebut).
- Enregistrement en compte de résultats, au moment de leur survenance et sans possibilité d'inscription à l'actif de frais liés, notamment à:
 - des tests informatiques effectués par l'entreprise concernée en vue de tester la qualité et le caractère adéquat de l'adaptation de son système informatique à l'an 2000;
 - des études juridiques effectuées par l'entreprise (que ce soit comme utilisateur ou comme fournisseur de systèmes informatiques), de manière à essayer d'appréhender les dommages pouvant être causés par des systèmes (qui ne permettraient pas un passage adéquat à l'an 2000), non seulement dans l'ordre interne de l'entreprise mais également à des tiers (fournisseurs, clients,...) et entraînant, le cas échéant et dans le chef de l'entreprise concernée, une responsabilité contractuelle voire même extra-contractuelle;
 - la formation du personnel, l'engagement d'informaticiens;
 - des dépenses de communication.
- En tenant compte des principes de droit commun rappelés ci-dessus et applicables aux différentes catégories de coûts pouvant être associés au passage à l'an 2000, il est vraisemblable que les charges à provisionner à cet égard seront de nature subsidiaire et devront correspondre, conformément aux dispositions de l'article 13 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, à des pertes ou charges nettement circonscrites quant à leur nature, mais qui, à la date de clôture de l'exercice, sont ou probables ou certaines, mais indéterminées quant à leur montant.

Par conséquent, la constitution de telles provisions ne pourra, de l'avis de la Commission, être envisagée que de manière subsidiaire et restrictive, les montants à provisionner, le cas échéant, devant par ailleurs être quantifiables d'une manière raisonnable et justifiée⁹. Dans cette perspective, il conviendra de pouvoir distinguer ces dépenses (destinées à adapter le système d'organisation de l'entreprise concernée à l'an 2000) des autres dépenses, notamment de celles afférentes au passage à l'euro.

Cette ligne de conduite est au demeurant similaire à celle adoptée par la Commission dans son [avis 173/1](#) "Aspects de droit comptable relatifs au passage à l'euro". Il convient à cet égard de noter que, par exemple, le Comité d'interprétation de l'IASC, à savoir le "Standing Interpretations Committee" (SIC) ne permet même pas, quant à lui, la constitution de telles provisions aux motifs que: "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. Il importe toutefois de souligner que l'acception du concept de "Provisions" est plus restrictive dans le référentiel de l'IASB qu'en droit comptable belge.

Tout comme pour le traitement comptable des coûts afférents au passage à l'euro, il n'appartient pas à la Commission de se prononcer sur l'application des principes énoncés ci-dessus dans la multiplicité et la grande variété des cas qui peuvent se présenter dans le cadre du passage à l'an 2000. Cette application relève de la responsabilité de l'organe de gestion, agissant en conformité avec les principes généraux de prudence, de sincérité et de bonne foi, ainsi que de la responsabilité du réviseur dans les cas où un réviseur a été désigné pour le contrôle des comptes.

II. Quant à l'information y afférente à reprendre dans l'annexe aux comptes annuels

- La Commission est d'avis, comme d'autres instances¹¹, qu'il est souhaitable, de manière générale, que les entreprises concernées de manière significative par la problématique du passage à l'an 2000, fassent état (dans l'annexe aux comptes annuels clôturés en 1998 et 1999 et arrêtés avant le premier janvier 2000) des mesures prises ou envisagées pour faire face à cette échéance.
- Quant aux comptes annuels appelés à être arrêtés après le 1er janvier 2000, le passage à l'an 2000 représente un événement postérieur à la date de clôture des comptes. Il y aurait dès lors lieu d'en traiter, le cas échéant, dans le rapport de gestion (à établir conformément à l'article 77 des L.C.S.

C. par les administrateurs de la société concernée), pour autant que le rapport relatif à l'exercice 1999 soit arrêté après le 1er janvier 2000 et qu'il s'agisse d'impacts significatifs sur la situation et les résultats financiers de la société.

-
- 1 Voy. à titre d'exemple: ● au niveau national, les divers documents publiés par le "Millennium Forum 2000" mis sur pied par le Gouvernement fédéral belge;
● au niveau international, la "Déclaration du Comité technique de l'Organisation internationale des Commissions de Valeurs (OICV) sur le passage à l'an 2000";
● à l'étranger: (en France) le Livre blanc du secteur financier sur le passage à l'an 2000; (au Royaume-Uni) les différentes Issues publiées par la Bank of England et intitulées "Financial sector: Preparations for the Year 2000"
 - 2 Voy. à ce sujet notamment la brochure 6/98, "Le Réviseur face au problème de l'an 2000", publiée par l'I.R.E. et la note technique publiée, sous le titre "L'impact du problème de l'an 2000 sur les missions d'expertise comptable", dans le numéro 4/1998 de la revue de l'IEC "L'expert-comptable belge".
 - 3 Cette ligne de conduite est au demeurant identique à celle préconisée par la Commission des Normes comptables à propos du traitement dans les comptes des coûts liés au passage à l'euro (voy. à ce propos l'avis 173/1 publié dans le Bulletin n° 37 de janvier 1997 (et plus particulièrement les pages 20 à 24)).
 - 4 Publié dans le Bulletin n° 35, octobre 1995, pp. 7-12.
 - 5 Op. cit., pp. 11-12.
 - 6 Information Sheet n° 24 du 25 novembre 1997 de l'Urgent Issues task Force (U.I.T.F.) de l'Accounting Standards Board (ASB). Voy. également en ce sens l'Issue n° 96-14 de l'Emerging Issues task Force (EITF) du FASB (à savoir l'organe de normalisation comptable américain), intitulée "Accounting for the cost associated with Modifying Computer Software for the Year 2000".
 - 7) Cette présentation est extraite d'une étude du "Club de la sécurité informatique belge" (Clusib) (publiée dans le numéro 5 (mai 1998) du Bulletin de la FEB, p.16).
 - 8 Avis du Conseil National de la Comptabilité (de France) des 9 janvier et 29 avril 1987 relatifs au traitement comptable des logiciels, in Document n° 66, avril 1987, p. 4.
 - 9 Article 15 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 précité.
 - 10 Interpretation SIC-6, "Cost of Modifying Software".
 - 11 Voy. notamment à ce sujet:
 - le 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) publié par la SEC et relatif aux obligations en matière d'informations sur le passage à l'an 2000 notamment pour toutes les sociétés cotées sur une bourse de valeurs mobilières située aux Etats-Unis d'Amérique;
 - la circulaire D2/F/98/1 de la CBF adressée aux sociétés cotées belges et intitulée "Passage à l'euro et à l'an 2000".