

**CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE**  
**BULLETIN N°138 – 1er trimestre 2004**

---

**Sommaire**

<b>1 – Assemblée plénière .....</b>	<b>2</b>
1.1 – Séance du 11 mars 2004.....	2
1.1.1 – Réunion d’informations sur les normes comptables de l’Etat .....	2
1.2 – Séance du 25 mars 2004.....	10
1.2.1 – Présentation du projet d’avis relatif à la définition, la comptabilisation et l’évaluation des actifs.....	11
1.3 – Publication des avis.....	11
1.3.1 – Publication de l’avis n°2004-01 du 25 mars 2004 .....	11
1.3.2 – Note de présentation de l’avis n°2004-02 du 25 mars 2004 .....	11
1.3.3 – Publication de l’avis n°2004-02 du 25 mars 2004 .....	11
1.3.4 – Note de présentation de l’avis n°2004-03 du 25 mars 2004 .....	11
1.3.5 – Publication de l’avis n°2004-03 du 25 mars 2004 .....	11
1.3.6 – Publication de l’avis n°2004-04 du 25 mars 2004 .....	12
1.3.7 – Publication de l’avis n°2004-05 du 25 mars 2004 .....	12
1.3.8 – Publication de l’avis n°2004-06 du 25 mars 2004 .....	12
<b>2 - Comité d’urgence.....</b>	<b>12</b>
2.1 – Séances des 21 janvier 2004 et 23 mars 2004.....	12
2.2 – Publication des avis.....	12
2.2.1 – Publication de l’avis n°2004-A du 21 janvier 2004.....	12
2.2.2 – Publication de l’avis n°2004-B du 21 janvier 2004 .....	12
2.2.3 – Publication de l’avis n°2004-C du 23 mars 2004 .....	13
<b>3 – Communication du Conseil national de la comptabilité.....</b>	<b>13</b>
<b>4 – Activités des sections .....</b>	<b>13</b>
4.1 – Section des règles internationales .....	13
4.1.1 – Séance du 13 janvier 2004 .....	13
4.1.2 – Séance du 10 Février 2004.....	14
4.1.3 – Séance du 9 mars 2004 .....	15
4.2 – Section des règles applicables aux entreprises.....	17
4.3 – Section des règles applicables aux autres organisations .....	17
4.4 – Section des règles spécifiques aux entreprises relevant du CRBF.....	17
4.5 – Section des règles spécifiques applicables aux entreprises régies par le code des assurances, aux mutuelles régies par le code de la mutualité et aux institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale .....	18

---

## 1 – Assemblée plénière

L'assemblée plénière s'est réunie les 11 et 25 mars 2004 sous la présidence de M. Antoine Bracchi.

### 1.1 – Séance du 11 mars 2004

#### 1.1.1 – Réunion d'informations sur les normes comptables de l'Etat

L'assemblée plénière réunie le 11 mars 2004 consistait en une réunion d'information sur les normes comptables de l'Etat. M. Frank Mordacq, directeur de la réforme budgétaire et M. Jean Bassères, directeur général de la comptabilité publique ont évoqué les grandes lignes de la réforme et du référentiel comptable de l'Etat.

Le recueil des normes comptables de l'Etat remis aux participants se compose d'un cadre conceptuel, de 13 normes et d'un glossaire. La liste des normes qui comportent chacune un exposé des motifs des dispositions normatives et des illustrations est reprise ci-après :

Norme N°1	Les états financiers
Norme N°2	Les charges
Norme N°3	Les produits régaliens
Norme N°4	Les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers
Norme N°5	Les immobilisations incorporelles
Norme N°6	Les immobilisations corporelles
Norme N°7	Les immobilisations financières
Norme N°8	Les stocks
Norme N°9	Les créances de l'actif circulant
Norme N°10	Les composantes de la Trésorerie de l'Etat
Norme N°11	Les dettes financières et les instruments financiers à terme
Norme N°12	Les provisions pour risques et charges, Les dettes non financières et les autres passifs
Norme N°13	Les engagements à mentionner dans l'annexe

L'ensemble des normes comptables de l'Etat a fait l'objet d'un avis favorable unanime par l'assemblée plénière réunie le 6 avril 2004. Les débats seront relatés dans le bulletin du 2<sup>ème</sup> trimestre.

Les objectifs, caractéristiques et spécificités de la comptabilité de l'Etat, tels que précisés dans une note de synthèse de la MODERFIE (Mission de modernisation comptable), sont présentés ci-après.

Dans les référentiels applicables aux entreprises, l'objectif des états financiers est de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, ainsi que du résultat de l'entreprise. Le contenu de ces concepts, utilisés dans les textes relatifs aux entreprises, doit être précisé dans le cas de l'Etat compte tenu de ses particularités. Plus fondamentalement, la loi organique acte d'emblée une différence importante avec cette approche, puisque l'article 27

indique que « les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière » et ne fait pas de référence au résultat.

### **1.1.1 – Le patrimoine, la situation financière, la situation nette**

Le patrimoine est généralement défini comme l'ensemble des droits et obligations relatifs à une personne. La situation financière est la traduction financière et comptable de la notion de patrimoine.

Pour donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière, il convient de définir le périmètre de ces droits et obligations, de les identifier, de les évaluer et de les comptabiliser selon la nomenclature des actifs et des passifs.

Dans le cas de l'Etat, ces opérations doivent prendre en compte les spécificités suivantes :

- en raison du nombre et de l'extrême diversité des droits et obligations de l'Etat, on ne retiendra que les éléments ayant un impact notable sur la situation financière, c'est-à-dire une augmentation, une diminution ou un changement de structure de cette situation ;
- il n'existe pas de capital initial, faute notamment de date de création et d'établissement de première situation ; l'évaluation des actifs à longue durée de vie pose également des problèmes spécifiques ;
- la notion même d'actif, telle que retenue pour l'entreprise, ne rend pas parfaitement compte de la situation de l'Etat, qui possède un « actif incorporel » très particulier, la souveraineté, et son accessoire, la capacité de lever l'impôt ; l'analyse de la solvabilité doit à l'évidence en tenir compte ;
- la souveraineté emporte également une conséquence importante au regard de la notion de passif, qui requiert parfois des solutions originales pour l'Etat, par-delà l'enregistrement classique de passifs, identiques à ceux de l'entreprise.

Au total, la mise en relation de l'actif et du passif de l'Etat, indispensable à la cohérence temporelle et à l'exactitude des enregistrements comptables, comme à l'analyse de sa situation financière, si elle doit être effectuée conformément aux principes généraux de la comptabilité (et particulièrement de la comptabilité d'exercice), ne saurait donner lieu à une interprétation identique à celle de l'entreprise.

Pour marquer cette différence, le cadre conceptuel retient une présentation bilantielle sous forme d'un tableau de la situation nette.

### **1.1.2 – Le résultat, la performance**

L'article 27 de la loi organique ne mentionne pas le résultat. Cette spécificité découle des problèmes que pose, notamment, le rattachement des charges et des produits dans le cas de l'État.

Pour les entreprises, la mesure comptable la plus générale du résultat implique un principe de rattachement permettant de mettre en rapport les charges et les produits. Dans le cas de l'État, les produits (ou les recettes) ne correspondent pas, pour l'essentiel, à la vente des biens ou des services produits par l'activité qui a engendré les charges. Les recettes sont largement indépendantes des charges et sont d'ailleurs, par principe, non affectées.

En comptabilité d'entreprise, le rattachement des charges aux produits peut se concevoir en deux temps. On peut, dans un premier temps, rattacher à un exercice les charges représentant les ressources consommées durant cet exercice. Ces charges permettent de mesurer l'activité productive de l'entreprise au cours de l'exercice. Dans un second temps, pour calculer le

résultat, il faut d'une part ajouter les charges incorporées dans les produits stockés lors des exercices antérieurs et vendus au cours l'exercice, et d'autre part retrancher les charges consommées dans l'exercice mais incorporées dans la production stockée.

Il est possible de transposer le premier type de rattachement pour l'État, du moins pour les charges représentant des ressources consommées. Cette transposition est nécessaire pour calculer des coûts par programmes ou selon d'autres décompositions. Pour les charges correspondant à des transferts, il est également possible de formuler des règles de rattachement, fondées sur la constatation des obligations. Il est en revanche impossible de proposer la transposition du rattachement aux produits pour la raison déjà indiquée.

La mesure des coûts est un objectif prioritaire. Ces coûts peuvent être rapprochés d'indicateurs non monétaires portant sur la qualité des services produits ou certaines autres caractéristiques quantitatives, ou encore être utilisés pour fixer des objectifs. Les rapports entre les coûts, les objectifs et les résultats constituent l'information utile sur la performance de gestion. Le résultat comptable ne peut donc à lui seul en rendre compte.

### **1.1.3 – L'articulation avec le budget et la relation avec la gestion et les objectifs, les relations avec la comptabilité nationale**

Une contrainte importante porte sur l'articulation requise avec le budget et le compte-rendu d'exécution des lois de finances. En effet, si la comptabilité doit contribuer à la détermination de la performance, celle-ci ne peut s'apprécier que par rapport à des objectifs assignés aux gestionnaires et aux moyens alloués pour atteindre ces objectifs.

Le principe retenu est que les différents systèmes doivent être intégrés d'un point de vue conceptuel et que la cohérence de leurs architectures doit permettre d'articuler les différents systèmes de suivi de l'exécution budgétaire. Ainsi, même si les règles budgétaires gardent leur autonomie et leur logique propre, il doit exister des relations simples entre la comptabilité budgétaire, définie dans la loi organique comme l'enregistrement des encaissements et des décaissements, et les restitutions comptables que fournit la comptabilité générale d'exercice.

De même, la comptabilité d'exercice constitue une base indispensable pour la comptabilité destinée à analyser les coûts des actions, prévue par l'article 27 de la loi organique. Ses concepts généraux sont définis de manière identique dans les différentes comptabilités de manière à pouvoir opérer les comparaisons pertinentes entre les unités de gestion. Ainsi la notion de coût complet doit être définie par rapport aux concepts de la comptabilité d'exercice. Une telle exigence ne signifie pas que les gestionnaires devront nécessairement adopter des coûts complets, mais seulement que les coûts suivis à tel ou tel niveau ou dans telle ou telle unité de gestion (et qui pourront être de natures diverses suivant les cas) devront pouvoir se situer par rapport à cette notion commune.

Enfin le respect des engagements pris dans le cadre du pacte de stabilité et de croissance est mesuré par les données issues des comptes nationaux. Le système de comptabilité nationale possède ses règles propres, justifiées par les contraintes particulières que doivent satisfaire ces comptes. Néanmoins, les principes généraux qui structurent ce système se réfèrent explicitement à la comptabilité d'exercice et les grandes notions sont communes. Il est donc impératif, pour garantir la lisibilité et la crédibilité des comptes de l'État, que ces derniers soient cohérents avec les données fournies par la comptabilité nationale. Cette cohérence doit se vérifier au plan conceptuel et au plan quantitatif. Cela signifie d'abord que des concepts ou des règles comptables réputés identiques dans les deux systèmes doivent avoir rigoureusement les mêmes définitions et aboutir aux mêmes résultats ; cela signifie ensuite que les notions et règles différentes doivent être identifiées et justifiées ; cela signifie enfin que les écarts entre

les résultats doivent être, chaque année, explicités, mesurés et présentés dans un tableau de passage.

#### **1.1.4 – La structure et l'interprétation des états financiers**

Compte tenu des observations précédentes, les états financiers retenus pour les comptes sont les suivants :

- - un bilan présenté sous la forme d'un tableau de la situation nette,
- - un compte de résultat présenté en trois parties : un tableau des charges nettes de l'exercice, un tableau des produits régaliens et un tableau de couverture des charges nettes par les produits régaliens,
- - un tableau des flux de trésorerie distinguant les flux courants, les flux d'investissement et les flux de financement.

L'annexe présente toutes les informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des données présentées dans ces tableaux, notamment sous forme de tableaux détaillant certains points des tableaux de synthèse.

Les développements précédents sur la signification de la situation nette et du résultat montrent que l'interprétation des états financiers demande une certaine prudence. Les limites qui s'y attachent ne remettent toutefois nullement en cause leur intérêt. Ils contiennent, en effet, des informations fondamentales sur de nombreux points.

Ils permettent la mesure des coûts, élément déterminant pour une approche objective de la justification des crédits, des arbitrages de gestion et de la mesure des performances. La détermination du passif, même si la nature même des responsabilités de l'État rend sa définition difficile, fournit des informations importantes pour apprécier la soutenabilité des politiques budgétaires, d'autant plus que cette information est complétée par des données sur les engagements hors bilan présentées dans l'annexe. Pour ce qui concerne l'actif, notamment l'actif corporel et l'actif financier, le système permet de suivre l'évolution de sa valeur et d'apprécier ainsi, sur un champ limité mais important, la façon dont l'État gère ces éléments. Pour ce qui concerne les produits fiscaux enfin, leur suivi sur une base autre que celle de l'encaissement permet de mieux mesurer le rendement du système et fournit des moyens indispensables pour améliorer la gestion et les prévisions.

#### **1.1.5 – Les principales spécificités comptables de l'Etat**

Sous réserve des considérations précédentes, les normes et règles de la comptabilité d'exercice s'appliquent, a priori, au cas de l'État, en particulier les opérations à enregistrer sont celles qui affectent la valeur économique des droits et obligations de l'entité. Mais les notions de droits et d'obligations appliquées à l'État recouvrent certaines situations inconnues pour les entreprises, en raison des différences de nature juridique et des spécificités de l'État dans ce domaine.

#### **1.1.6 – Les éléments à comptabiliser, les différents périmètres concernés**

Lorsqu'il est question d'établir les comptes sociaux d'une entreprise, le périmètre de l'ensemble des droits et obligations est défini comme étant le patrimoine de l'entreprise. La définition du périmètre est donc dépendante de l'existence d'une personnalité juridique, même si ce critère est insuffisant pour traiter tous les cas. La définition du périmètre comptable de l'État doit donc s'appuyer sur cette approche, il rassemble alors tous les services, établissements ou institutions d'État non dotés de la personnalité juridique. Ce périmètre correspond globalement à celui des entités ou services dont les moyens de

fonctionnement sont autorisés et décrits par la loi de finances, y compris les comptes spéciaux du Trésor et les budgets annexes.

Lorsqu'une entreprise détient, en vertu de droits spécifiques (en général des titres de participations) le contrôle d'autres entreprises, c'est-à-dire le pouvoir de diriger l'activité de ces dernières, des comptes consolidés de l'ensemble des entreprises contrôlantes et contrôlées doivent être établis (dans des conditions et sous des modalités qui peuvent différer suivant les cas). La notion de périmètre est donc différente de celle présentée dans le paragraphe précédent. Cette dernière est fondée sur une notion de patrimoine, ensemble de droits et obligations liés essentiellement au droit de propriété ; la consolidation élargit cette approche en définissant un périmètre incluant les actifs et les passifs des entités sous contrôle.

La définition du périmètre de consolidation, dans le cas de l'État, soulève de nombreuses questions en raison notamment des règles particulières du droit public ou du droit administratif mais aussi du fait que l'État a la possibilité (dans les limites permises par la Constitution) de modifier les règles. La notion de contrôle qui sert de base à la conception de la consolidation doit alors être définie soigneusement pour la distinguer de cette faculté qui confère à l'État des pouvoirs d'intervention sur le cadre même dans lequel s'inscrivent ses relations avec les autres agents.

L'Etat détient, totalement ou partiellement, le « capital » d'entités. Cette détention est parfois représentée par des titres (sociétés), et parfois ne l'est pas (établissements publics notamment). Ces détentions qui répondent à la définition d'actifs, le sont (ou l'ont été) dans une perspective à long terme ce qui implique leur classement en immobilisations.

La diversité des situations rencontrées pose problème pour le choix de la règle d'évaluation. Il n'apparaît pas, à ce stade, de raisons de principe pour ne pas appliquer la norme d'évaluation commune : la méthode du coût historique qui implique, à chaque clôture, de retenir la valeur la plus faible entre le coût d'entrée et la valeur actuelle.

Cependant, le coût d'entrée de certaines participations est inconnu ou non significatif en raison notamment de l'imprécision entourant parfois le régime juridique des biens "remis" par l'Etat aux entités concernées. Cette absence de définition claire et surtout complète des relations entre l'État et nombre de ses « filiales » a évidemment des conséquences comptables y compris dans les comptes desdites filiales. Elle en aura également dans la perspective des travaux sur la consolidation.

La consolidation des comptes de l'Etat et des entités appartenant au périmètre de consolidation fera le cas échéant l'objet d'un corps de normes ad hoc, développées dans une seconde phase ; les méthodes et retraitements adéquats n'ont donc pas vocation à être retracés dans la norme sur les immobilisations financières ; seuls les premiers jalons de la détermination des périmètres sont posés.

Pour l'Etat, la détermination du périmètre comptable, c'est-à-dire la définition de l'entité dont il s'agit d'établir les comptes, pose deux types de questions :

- l'intégration de certaines entités, autres que l'Etat, à cet ensemble, et à un ensemble éventuel de consolidation ;
- le traitement même des immobilisations financières (règles de comptabilisation et d'évaluation selon l'appartenance à tel ou tel périmètre).

#### *a) Les périmètres*

S'agissant du champ d'application, la question posée est la détermination de périmètres (regroupements d'entités) liés à l'Etat. L'objectif est de traiter comptablement de manière

homogène les entités répondant aux mêmes critères de missions, modes d'intervention, modes de financement, liens avec l'Etat. Il est proposé de distinguer quatre grands ensembles d'entités :

- l'Etat,
- les opérateurs des politiques de l'Etat, délivrant des services non marchands ou gérant des programmes d'intervention pour le compte de l'Etat,
- les autres entités contrôlées par l'Etat ;
- les entités non contrôlées par l'Etat.

L'*Etat* est défini au regard de deux critères : celui de la personne morale et celui de la loi de finances ; sont ainsi intégrés à cet ensemble les budgets annexes.

Les *opérateurs des politiques de l'Etat* peuvent être définis comme des entités réalisant une mission de service public dans des conditions étroitement définies par l'Etat. Ils n'ont pas le choix des orientations de leurs actions, rarement celui des objectifs ou des modes d'intervention (souvent réglementés). Leur autonomie se limite souvent à la mise en œuvre des moyens alloués. Ils constituent la principale spécificité introduite dans les orientations validées par le Comité. Les critères de classification suivants sont combinés pour préciser l'appartenance à cet ensemble :

- le caractère non-marchand et/ou non-concurrentiel de l'activité ;
- la position au regard de la réglementation relative aux marchés publics (réflexions européennes sur les services d'intérêt général en particulier) ;
- le mode de financement de l'entité ;
- la nature des liens avec l'Etat.

Les *autres entités contrôlées par l'Etat* se définissent par une application des critères de contrôle utilisés en comptabilité privée.

Enfin, les *autres entités non contrôlées par l'Etat* correspondent aux participations minoritaires.

### ***b) L'évaluation des participations***

Le Comité a retenu comme orientation générale, pour les entités contrôlées, la méthode de l'évaluation par équivalence (quote-part des capitaux propres détenue par l'Etat), par ailleurs admise dans certaines conditions en comptabilité d'entreprise. Les travaux du Comité tirent profit sur ce point de l'évolution en cours de la doctrine française, l'évaluation par équivalence pouvant être considérée à l'avenir comme une pure méthode d'évaluation, et non plus comme une méthode de consolidation.

#### **1.1.7 – La notion d'actif**

Parmi les critères définissant un actif, celui selon lequel l'actif est une ressource détenue en vue d'obtenir des avantages économiques futurs (notamment des revenus supérieurs aux coûts d'acquisition et de détention) joue un rôle particulièrement important. C'est non seulement un élément décisif de qualification mais c'est également la base des règles d'évaluation à l'inventaire.

Il est évident que ce critère ne peut s'appliquer que de manière marginale à l'État. C'est pourquoi les réflexions actuelles, tant dans la normalisation française que dans la normalisation internationale ajoutent, généralement, que, dans les cas des organisations non

marchandes, il y a lieu de compléter ce critère par l'adjonction d'un autre élément. Pour ces entités, un actif est aussi une ressource destinée à procurer un potentiel de services futurs à l'entité qui le détient ou à des tiers dans des conditions conformes à la mission de l'entité détentrice.

Cet amendement traduit une conception de l'actif plus conforme à ce que l'on s'attend à trouver dans des états financiers relatifs à des organismes non marchands. Il introduit cependant des difficultés importantes de mise en œuvre, notamment parce que, contrairement à la définition précédente, il ne permet pas de fonder une règle d'évaluation opérationnelle sauf à identifier très précisément ces potentiels de services et à leur attacher une valeur conventionnelle dont la variation serait mesurable dans le temps.

Il s'agit donc de pistes intéressantes qui demandent encore de nombreux travaux. En attendant, la définition et l'évaluation des actifs résultant plutôt d'adaptations empiriques de règles existantes pour les entreprises.

#### **a) Le critère de comptabilisation des actifs**

L'approche retenue fondée sur le contrôle consiste à reporter à l'actif du bilan de l'Etat les biens dont il assure lui-même le contrôle, quel qu'en soit le propriétaire, et à l'inverse, à ne pas comptabiliser les biens dont il est le propriétaire mais dont il a cédé le contrôle. Il s'agit par exemple des biens (bâtiments le plus souvent) acquis par l'Etat mais utilisés pour leur activité courante par des établissements publics. Dans cet exemple, ces biens seront comptabilisés au bilan des établissements publics concernés.

Cette approche est cohérente avec celle qui est privilégiée en matière d'immobilisations financières, également fondée sur la notion de contrôle, notamment au regard de la future consolidation des comptes de l'Etat et des entités qu'il contrôle. Dans le cas où le contrôle du bien est assuré par une entité faisant partie du futur périmètre de consolidation, la valeur du bien considéré, portée au bilan de cette entité contrôlée, concourra à la formation de la valeur d'équivalence de l'entité, comptabilisée dans les immobilisations financières de l'Etat.

Dans le cas où le contrôle du bien a été transféré à une entité ne faisant pas partie du futur périmètre de consolidation, ni même du périmètre des participations minoritaires, une mention du droit de propriété sera faite dans l'annexe.

#### **b) Les méthodes d'évaluation**

- le coût d'acquisition est utilisé, à chaque fois qu'il est connu et significatif, pour l'évaluation initiale des immobilisations corporelles ;
- pour les évaluations ultérieures, trois cas sont à distinguer :
  - le cas où les règles de la comptabilité d'entreprise peuvent être appliquées sans difficulté (comptabilisation initiale au coût d'acquisition, amortissement, et test de dépréciation en cas d'indice de perte de valeur) ;
  - le cas où les règles pratiquées en entreprise ne paraissent pas adaptées, en particulier au regard de l'optimisation de la gestion du parc immobilier de l'Etat (terrains et bâtiments banalisés, qui sont évalués en valeur de marché) ;
  - le cas des biens spécifiques pour lesquels seule une évaluation symbolique ou forfaitaire peut être donnée (monuments historiques non utilisés pour une activité administrative : Arc de Triomphe par exemple) ; les routes sont évaluées au coût de remplacement déprécié.

### **1.1.8 – Les transferts sans contrepartie**

Les transferts sans contrepartie comprennent, du côté des dépenses, les subventions et les transferts sociaux versés sans contrepartie et, du côté des recettes, les impôts et taxes non destinés à compenser en tout ou partie le coût d'une prestation définie, c'est à dire la très grande majorité de ces impôts et taxes.

Il n'existe pas, dans la comptabilité d'entreprise, de normes particulières pour enregistrer la plupart de ces éléments et, pour ceux pour lesquels des règles existent, ces dernières sont souvent inadaptées. Les entreprises ne peuvent en effet exécuter la plupart de ces opérations et pour celles qu'elles peuvent pratiquer, les conditions économiques et juridiques sont très différentes.

L'élaboration de normes particulières doit donc couvrir l'ensemble de ce domaine. Il faut d'abord définir le champ de ces opérations. Cela signifie, pour les dépenses comme pour les recettes, définir précisément la notion d'absence de contrepartie, étant entendu que, pour les autres opérations, les règles habituelles concernant les charges et les produits et notamment le principe de rattachement doivent s'appliquer. Il faut, ensuite, déterminer des faits générateurs permettant d'enregistrer ces éléments et de les rattacher à l'exercice. Il faut, enfin, formuler des règles d'évaluation pour déterminer la valeur d'inventaire des créances et des dettes résultant du non dénouement de ces opérations au moment de la clôture des comptes.

L'IFAC se penche sur ce problème, non réglé par les normes applicables aux entreprises, et devrait publier en 2004 un appel à commentaires sur ce sujet.

#### ***a) Les objectifs de l'enregistrement des impôts en comptabilité d'exercice***

Les deux normes relatives aux créances et aux produits fiscaux ont pour objet de fonder une règle de comptabilisation des impôts conforme aux principes de la comptabilité d'exercice. Outre l'intérêt d'une symétrie avec les principes d'enregistrement des charges, une comptabilisation des recettes fiscales en comptabilité d'exercice devrait permettre d'améliorer, d'une part, l'appréciation de l'efficacité des systèmes de recouvrement par une prise en compte plus détaillée de la réalité de la matière fiscale et, d'autre part, la prévision des recettes et l'analyse des effets économiques de la fiscalité.

Ces deux aspects apparaissent comme insuffisamment éclairés par la seule connaissance des encaissements, même si cette dernière reste évidemment une information fondamentale et indispensable. L'objectif poursuivi dans l'optique ainsi adoptée peut être résumé dans la recherche d'une connaissance de la situation fiscale de l'État. C'est une approche qui s'attache donc autant au bilan, ou à la situation nette, qu'à la mesure des flux de droits et d'obligations de l'exercice. Elle est évidemment cohérente avec les principes généraux de la comptabilité d'exercice puisqu'il s'agit de déterminer une situation des droits et obligations existant à la clôture et d'en indiquer une évaluation monétaire.

Il s'agit d'une question difficile, non résolue par nombre d'États ayant engagé des réformes instaurant la comptabilité d'exercice et qui restent, la plupart du temps, dans un système intermédiaire entre la comptabilité de caisse et la constatation de droits et obligations pour les impôts.

#### ***b) Les orientations générales***

De manière concrète, les orientations approuvées par le Comité peuvent être résumées de la manière suivante.

Les droits de l'État en matière fiscale ne peuvent être inscrits dans les comptes qu'à plusieurs conditions :

- la loi de finances autorisant la perception de l'impôt doit être votée ;
- la matière imposable doit être réalisée ;
- les droits peuvent être mesurés de manière fiable.

Le principe d'enregistrement des droits dès leur naissance conduit donc à enregistrer les créances fiscales au moment où ont lieu les opérations donnant naissance à l'obligation fiscale, sous réserve que les créances puissent être mesurées de manière fiable et que soit prise en compte leur valeur réelle.

A l'inventaire, des écritures sont passées afin de constater sur un exercice les créances et les dettes nées au titre de celui-ci et qui n'ont pas été comptabilisées en cours d'exercice.

Les critères de rattachement des produits fiscaux à l'exercice semblent pouvoir être fondés sur :

- la survenance de l'événement taxable, pour la taxe sur la valeur ajoutée et la taxe intérieure sur les produits pétroliers ;
- la déclaration de la matière imposable, pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés.

Enfin, toujours à l'inventaire, il faut procéder à l'évaluation des créances de l'exercice pour leur valeur réelle en tenant compte des créances qui ne seront jamais encaissées, pour des motifs tels que l'insolvabilité du contribuable ou un dégrèvement.

## ***1.2 – Séance du 25 mars 2004***

L'assemblée a adopté les 6 avis suivants :

Avis n°2004-01 du 25 mars 2004	relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées
Avis n°2004-02 du 25 mars 2004	relatif aux projets de décret et d'arrêté afférents au plan d'épargne retraite populaire (PERP)
Avis n°2004-03 du 25 mars 2004	relatif aux projets de décret et d'arrêté afférents aux opérations relevant des articles L 441-1 et suivants du code des assurances
Avis n°2004-04 du 25 mars 2004	relatif à la modification du règlement CRC n°2002-09 afférent à la comptabilisation des instruments financiers à terme par les entreprises d'assurance
Avis n°2004-05 du 25 mars 2004	afférent à la modification des paragraphes 300 des règlements n°99-02, n°99-07, n°00-05 et n°02-08 du CRC concernant les dispositions relatives aux médailles du travail

Avis n°2004-06 du 25 mars 2004 afférent au projet de décret modifiant les décrets n°85-295 du 1<sup>er</sup> mars 1985 pris pour l'application de la loi n°85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques et n°86-221 du 17 février 1986 pris pour l'application de la loi n°85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques et portant dispositions diverses relatives à l'établissement des comptes annuels

En début de séance, M. Jean-Louis Lebrun et M. Dominique Villemot présidents des deux groupes de travail ont présenté le projet d'avis conjoint relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.

### **1.2.1 – Présentation du projet d'avis relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs**

Suite à cette première présentation, sans débat de fond, le projet est exposé sur le site du CNC, pour commentaires jusqu'au 14 mai 2004. Le projet, enrichi des différentes contributions, sera à nouveau présenté, pour approbation à l'assemblée du 23 juin.

## ***1.3 – Publication des avis***

### **1.3.1 – Publication de l'avis n°2004-01 du 25 mars 2004**

L'avis est présenté par M. Laurent Levesque, président du groupe de travail. La note de présentation est exposée sur le site du CNC.

[AVIS N°2004-01](#)

### **1.3.2 – Note de présentation de l'avis n°2004-02 du 25 mars 2004**

L'avis est présenté par M. Eric Dupont, président du groupe de travail et M. Valéry Jost en charge de l'élaboration du décret au Trésor.

[NOTE DE PRESENTATION AVIS N°2004.02](#)

### **1.3.3 – Publication de l'avis n°2004-02 du 25 mars 2004**

[AVIS N°2004-02](#)

### **1.3.4 – Note de présentation de l'avis n°2004-03 du 25 mars 2004**

L'avis est présenté par M. Eric Dupont et M. Valéry Jost.

[NOTE DE PRESENTATION AVIS N°2004.03](#)

### **1.3.5 – Publication de l'avis n°2004-03 du 25 mars 2004**

[AVIS N°2004-03](#)



### **1.3.6 – Publication de l’avis n°2004-04 du 25 mars 2004**

L’avis est présenté par Mme Catherine Guttman. La note de présentation est exposée sur le site du CNC.

[AVIS N°2004-04](#)

### **1.3.7 – Publication de l’avis n°2004-05 du 25 mars 2004**

L’avis est présenté par M. Alain Dorison.

[AVIS N°2004-05](#)

### **1.3.8 – Publication de l’avis n°2004-06 du 25 mars 2004**

L’avis est présenté par Mesdames Marie-Josèphe Brosse et Huguette Allard.

[AVIS N°2004-06](#)

## **2 - Comité d’urgence**

### ***2.1 – Séances des 21 janvier 2004 et 23 mars 2004***

Le Comité d’urgence s’est réuni les 21 janvier et 23 mars 2004 sous la présidence de M. Antoine Bracchi.

Les trois avis suivants ont été adoptés :

- |                                  |                                                                                                                                                                                                                          |
|----------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Avis n°2004-A du 21 janvier 2004 | relatif au traitement comptable des modifications du montant des engagements relatifs aux indemnités de fin de carrière, résultant de l’application de la loi n°2003-775 du 21 août 2003 (portant réforme des retraites) |
| Avis n°2004-B du 21 janvier 2004 | relatif au traitement comptable de la provision pour risque d’exigibilité dans les comptes individuels et consolidés suite au décret n°2003-1236 du 22 décembre 2003                                                     |
| Avis n°2004-C du 23 mars 2004    | relatif à la comptabilisation des quotas d’émission de gaz à effet de serre dans les comptes individuels et consolidés                                                                                                   |

### ***2.2 – Publication des avis***

#### **2.2.1 – Publication de l’avis n°2004-A du 21 janvier 2004**

L’avis est présenté par M. Benoît Lebrun, président du groupe de travail. La note de présentation est exposée sur le site du CNC.

[AVIS N°2004-A](#)

#### **2.2.2 – Publication de l’avis n°2004-B du 21 janvier 2004**

L’avis est présenté par Mme Véronique Lagarde. La note de présentation est exposée sur le site du CNC.

[AVIS N°2004-B](#)

### **2.2.3 – Publication de l’avis n°2004-C du 23 mars 2004**

L’avis est présenté par M. Alain Dorison, en l’absence de M. Philippe Peuch-Lestrade, président du groupe de travail. La note de présentation est exposée sur le site du CNC.

[AVIS N°2004-C](#)

## **3 – Communication du Conseil national de la comptabilité**

Réponse aux questions pratiques liées à l’application du règlement n°2002-09 du CRC relatif à la comptabilisation des instruments financiers à terme par les entreprises d’assurance (document présenté et revu en section des assurances).

Cette communication est exposée sur le site du CNC et classée avec le règlement 2002-09 du CRC.

## **4 – Activités des sections**

### **4.1 – Section des règles internationales**

La section s’est réunie les 13 janvier, 10 février et 9 mars 2004 sous la présidence de M. Patrick de Cambourg qui remplace M. Olivier Azières.

#### **4.1.1 – Séance du 13 janvier 2004**

La section a examiné le projet de réponse du CNC à la consultation publique lancée par l’EFRAG le 5 décembre 2003 et visant un ensemble de propositions pour « *une réforme de son rôle et de ses méthodes de fonctionnement* ».

La réponse du CNC à la réforme de l’EFRAG exposée sur le site a été envoyée le 12 janvier à l’EFRAG. Les points mis en exergue dans ce courrier sont les suivants :

- le nécessaire positionnement de l’EFRAG au sein de l’Union européenne et sa reconnaissance officielle par la Commission ;
- les besoins en ressources internes (8 à 10 professionnels) et externes (financement) ;
- le renforcement des relations avec les normalisateurs nationaux ;
- le rôle de l’EFRAG dans l’« *implementation* » des IFRS ;
- sa représentation au sein de l’IASB.

En ce qui concerne les règles de vote au sein du Comité technique comptable (*Technical Expert Group*), le CNC n’a pas pris explicitement position pour une majorité simple ou une majorité aux 2/3. Avec l’ouverture de l’Europe à 25 membres, il y aura une grande diversité parmi les pays membres qui prendront désormais part au vote, et dans ce contexte, la question se pose de savoir s’il faut prendre en considération le poids économique des pays.

Par ailleurs, Mme Marie-Pierre Calmel a présenté les points majeurs des nouvelles normes IAS 32 et 39 publiées le 17 décembre 2003, et Mme Véronique Lagarde a présenté les principales dispositions du projet de normes IFRS « *contrats d’assurance* ».

#### 4.1.2 – Séance du 10 Février 2004

M. Christian Aubin a présenté le projet de réponse du CNC sur la révision de la constitution de l'« IASC Foundation ». La réponse adressée le 11 février 2004, est exposée sur le site.

Le CNC précise sous cette réponse qu'il apporte son soutien à la Commission européenne sur ce même sujet. Cette démarche de soutien a été entérinée par les Etats membres lors de la réunion de l'Accounting Regulatory Committee (ARC du 3 février 2004), afin de donner plus de poids à la position européenne.

En outre, le CNC formule quatre remarques d'ordre général.

- **Une meilleure représentativité des pays qui vont appliquer les normes IFRS et de ceux qui ont décidé d'appliquer ces mêmes normes est nécessaire parmi les Trustees et les membres de l'IASB.**

Les intérêts européens ne doivent être ignorés dans ce contexte. L'actuel paradoxe de la sur-représentativité des pays qui n'ont pas l'intention d'appliquer ce référentiel doit être corrigé. Le président des Trustees doit appartenir à un pays qui va appliquer les normes IFRS. La possibilité de nommer un vice-président représentant les intérêts des pays ayant manifesté leur intention d'appliquer ces normes dans le futur a également été évoquée dans la réponse du CNC.

- **Intérêt public et « Sounding Board » représentatif**

La réponse du CNC évoque le manque d'ouverture et de dialogue dans les orientations stratégiques prises par les Trustees, dans la nomination de ces derniers et des membres du Board, et dans les travaux menés par l'IASB. Les considérations doctrinales restent prédominantes et ne prennent pas assez compte des réalités pratiques et des conséquences économiques des normes élaborées. Par conséquent, le CNC suggère que la nouvelle Constitution envisage un mécanisme de dialogue et de communication avec un « Sounding Board », comme par exemple le G8 ou un sous-comité qui en dépendrait.

- **Une nécessaire amélioration du « due process »**

Le CNC mentionne dans sa réponse que le « due process » doit être sensiblement amélioré afin d'éviter tensions et incompréhensions sur bon nombre de projets. Les principales propositions sont les suivantes :

- La nécessité de ne pas attendre que les projets soient à un stade avancé pour communiquer. Analyses d'impacts et tests sur le terrain devraient être systématiquement engagés sur les sujets majeurs.
- Une meilleure transparence dans l'exploitation des réponses reçues, avec notamment des commentaires justifiant le rejet des principaux arguments mentionnés dans les réponses.
- La nécessité de mettre en place des groupes d'experts sur les sujets techniques.
- La publication d'un second exposé-sondage lorsque des changements majeurs sont introduits.
- La revue des procédures de vote des membres de l'IASB et la nécessité d'instaurer une majorité qualifiée.

Enfin, le CNC mentionne que le mode de fonctionnement du SAC doit être revu, et que l'IFRIC est sous-dimensionné pour faire face à l'afflux de questions qui vont apparaître dans les mois à venir.

- **Convergence et cadre conceptuel : des sujets à débattre.**

Concernant la convergence, le CNC reprend la question posée par la Commission européenne : les normes comptables internationales doivent-elles être le vecteur d'une révolution financière permanente ou doivent-elles apporter une réponse adaptée aux changements économiques et technologiques ? Le sujet de la convergence n'a jamais été clairement débattu. Idéalement, la reconnaissance mutuelle des normes IFRS et de certaines normes nationales, en particulier celles du FASB, devrait asseoir l'autorité des normes IFRS. En l'absence de reconnaissance mutuelle, la convergence doit être définie afin d'éviter l'actuelle influence prépondérante du FASB.

En ce qui concerne le cadre conceptuel, les Trustees doivent également ouvrir un débat sur le modèle comptable et en particulier sur celui de la juste valeur vers lequel tendent toutes les normes en cours d'élaboration, modèle dont la supériorité n'a jamais été démontrée. Ce débat permettra entre autres d'alimenter des réflexions sur les conséquences économiques de ce modèle en particulier sur certains secteurs comme la banque et l'assurance.

#### **4.1.3 – Séance du 9 mars 2004**

La section a examiné les deux projets de réponse aux « drafts d'interprétation D3 et D4 de l'IFRIC ».

##### **a) D4 « Fonds de démantèlement de remise en état du site et de réhabilitation environnemental ».**

Selon ce projet d'interprétation publié le 15 janvier 2004, lorsqu'une entreprise ayant des obligations liées à la fermeture ou à la réhabilitation de son site, cotise à un fonds de gestion créé pour rembourser à terme les coûts de mise hors service, elle devrait :

- soit consolider, mettre en équivalence ou consolider proportionnellement le fonds de gestion ;
- soit comptabiliser un actif au titre du droit de l'entreprise à remboursement par le fonds de gestion.

Ce droit à remboursement devrait être évalué à la valeur la plus faible entre le montant comptabilisé au titre de l'obligation liée aux coûts de démantèlement et la juste valeur du droit à remboursement de l'entité. Les changements de valeur comptable du droit à remboursement seraient comptabilisés immédiatement en résultat.

Dans sa réponse du 18 mars 2004, exposée sur le site, le CNC indique qu'il ne soutient pas l'interprétation proposé » pour les motifs suivants :

- son champ d'application n'est pas suffisamment précis et son application pose problème ; il envisage différentes situations économiques auxquelles des traitements comptables appropriés devraient être appliqués ;
- des parties des bases de conclusions ne sont pas assez convaincantes telles qu'elles sont actuellement rédigées ;
- une restriction du champ d'application qui clarifierait l'interprétation introduirait un changement à IAS 39 qui serait différent de celui qui est réellement proposé dans l'interprétation.

Le CNC serait plutôt favorable à un amendement d'IAS 39 spécifiant que quand les fonds de démantèlement sont inclus dans le champ d'application d'IAS 39 leur évaluation devrait inclure à la fois les droits à remboursement en application d'IAS 37 – ce qui par définition ne peut pas représenter plus que les dépenses réelles de l'entité – et tout autre droit additionnel

qu'une entité pourrait avoir dans un fonds. L'évaluation de ces droits additionnels devrait prendre en compte les dettes que le fond a à régler pour être déchargé de ses obligations envers tout autre participant au fonds.

#### **b) D3 Droits d'utilisation des actifs**

##### **« Conditions requises pour que les droits d'utilisation d'actifs » répondent à la définition d'un contrat de location.**

Le projet d'interprétation de l'IFRIC publié le 15 janvier 2004, a pour objectif de fournir aux entreprises des critères reprenant l'approche « risques et avantages » afin de déterminer si un contrat de service prévoyant l'utilisation d'actifs spécifiques comprend ou non un contrat de location qui doit alors être comptabilisé selon la norme IAS 17.

L'IFRIC considère que si les trois conditions suivantes sont remplies, l'accord comprend un contrat de location :

- le contrat porte sur un ou des actifs spécifiques ;
- sur une période spécifique, l'acheteur contrôle le droit d'utilisation de ou des actifs et en interdit de ce fait, l'utilisation par des tiers ;
- les paiements effectués par l'acheteur, en vertu du contrat couvrent la période pendant laquelle l'actif est mis à disposition et non la période d'utilisation effective de l'actif.

La qualification d'un contrat en contrat de location doit être réalisée au commencement du contrat, seuls les changements affectant les dispositions du contrat entraînent un réexamen de sa qualification.

L'interprétation ne fournit aucune indication pour déterminer si le contrat de location doit être qualifié de contrat de location simple ou contrat de location financement. Il convient de se reporter à la norme IAS 17 :

Cette interprétation a des conséquences importantes sur les comptes des entreprises et se révèle dans certaines situations particulièrement complexe.

Dans sa réponse adressée à l'IFRIC exposée sur son site, le CNC a soulevé plusieurs points :

##### **■ La notion de droit d'utilisation**

Le CNC considère qu'il convient au préalable de définir conceptuellement le droit d'utilisation d'un actif pour pouvoir qualifier un contrat. En outre, l'IFRIC semble commettre une confusion entre le droit d'utiliser un actif et le droit d'obtenir les avantages économiques générés par cet actif, des clarifications ont été demandées en ce sens. En l'absence de définition claire, certains contrats peuvent être requalifiés et l'existence d'une obligation implicite (non contractuelle) peut dans certains cas conduire à comptabiliser un actif, ce qui est contraire au principe actuel de non reconnaissance aux actifs éventuels.

##### **■ Champ d'application**

De nombreuses opérations peuvent rentrer dans le champ de cette interprétation alors qu'elles traduisent simplement des relations courantes entre fournisseurs et clients. La nature économique de la transaction n'est pas analysée au fond et dans certains cas les transactions peuvent être traitées de façon différente entre les deux parties. Il convient de tenir compte de l'environnement économique, des choix industriels et de spécificités contractuelles pour analyser une transaction.

Le champ d'application de l'interprétation couvre les concessions qui font par ailleurs l'objet de débats au sein de l'IASB et de l'IFRIC. Il a été considéré que les concessions devaient être

exclues du champ d'application de cette interprétation dans l'attente de la conclusion des autres travaux.

#### ■ Critères utilisés

Le troisième critère relatif aux paiements minimaux posent des problèmes d'application. Il est proposé de modifier les critères et de se rapprocher de l'interprétation EITF 01-08. Il convient de prendre en compte la possibilité et la capacité de l'acheteur de bénéficier des avantages économiques de l'actifs. Les critères doivent tenir compte des spécificités contractuelles ainsi que de l'environnement économique des parties prenantes.

#### ■ Approche par composants

Des précisions sont demandées quant à la mise en œuvre de cette approche pour les contrats de location : s'agit-il d'une partie d'un actif ou d'un partage des avantages économiques générés par l'actif ?

#### ■ Séparation des paiements

Des précisions ont été demandées quant aux modalités pratiques de détermination des paiements. En outre, il est à noter que les traitements peuvent être différents chez le bailleur et le preneur.

#### ■ Date d'application

Le CNC souhaite que l'IFRIC propose une application prospective de cette interprétation. Il est en effet difficile de retraiter les anciens contrats. Il propose également des mesures transitoires similaires à celles contenues dans l'interprétation EITF n°01-08.

### ***4.2 – Section des règles applicables aux entreprises***

La section réunie les 12 février et 11 mars sous la présidence de M. Claude Elmaleh a débattu puis approuvé les projets d'avis relatifs :

- au traitement comptable des fusions et opérations assimilées (Avis n°2004.01)
- à la comptabilisation des provisions pour médailles du travail en vue de modifier l'alinéa particulier du § 300 du règlement n°99-02 (Avis n°2004.05)
- au projet d'avis relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs
- aux règles de consolidation des entités ad hoc en vue de modifier le paragraphe 10052 du règlement n°99-02 (Avis n°2004.08)

### ***4.3 – Section des règles applicables aux autres organisations***

La section réunie le 18 mars, sous la présidence de Mme Nathalie Morin qui remplace M. Jean-Baptiste Gillet, a approuvé le projet d'avis relatif aux normes comptables de l'Etat.

### ***4.4 – Section des règles spécifiques aux entreprises relevant du CRBF***

La section s'est réunie les 20 janvier et 16 mars sous la présidence de M. Christian Aubin.

Lors de la réunion du 20 janvier 2004, plusieurs sujets ont été abordés.

Un point sur l'avancement des travaux du groupe de travail sur la comptabilisation des produits d'épargne réglementée et un rappel des points de vue de la Fédération des banques françaises (FBF), de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) et du secrétariat général de la Commission bancaire sur ce sujet ont été effectués.

Une pré-synthèse des auditions du Comité d'urgence des 11, 15 et 18 décembre 2003 sur les crédits restructurés à des conditions hors marché a été présentée aux membres et observateurs de la section.

Les grandes lignes de la phase 1 du projet en cours de l'IASB sur les contrats d'assurance et un rappel des commentaires formulés par le CNC ont été également présentés pour information aux membres et observateurs de la section.

M. Christian Aubin a présenté les points majeurs de la réponse du CNC du 11 février 2004 concernant la révision de la constitution de « l'IASB Foundation » (cf § 4.1.2).

Mme Marie-Pierre Calmel a présenté les principaux points de la réponse du CNC adressée le 12 janvier 2004 à l'EFRAG suite à la consultation publique pour « une réforme de son rôle et de ses méthodes de fonctionnement » (cf § 4.1.1). Il informe qu'un groupe de travail sur le format des états de synthèse pour les entreprises relevant du CRBF passant aux normes IFRS va être constitué.

Lors de la réunion du 16 mars 2004, les discussions ont porté sur les projets d'avis relatif aux modifications des paragraphes 1002, 10052 et 424 du règlement n°99.07 du Comité de la réglementation comptable sur la consolidation des entités ad hoc ainsi que sur la modification du paragraphe 300 du règlement n°99.07 du Comité de la réglementation comptable concernant les dispositions relatives aux médailles du travail. Ces propositions ont été évaluées par l'ensemble des membres présents (Avis n°2004.09).

#### ***4.5 – Section des règles spécifiques applicables aux entreprises régies par le code des assurances, aux mutuelles régies par le code de la mutualité et aux institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale***

La section s'est réunie les 21 janvier et 10 mars 2004 sous la présidence de M. Jacques Le Douit.

La section a examiné et approuvé les projets d'avis suivants relatifs :

- aux projets de décret et d'arrêté afférents au plan d'épargne retraite (PERP) (Avis n°2004.02).
- aux projets de décret et d'arrêté afférents aux opérations relevant des articles L.441.1 et suivants du code des assurances (Avis n°2004.03).
- à la modification du règlement n°2002-09 du CRC afférent à la comptabilisation des instruments financiers à terme par les entreprises d'assurance (Avis n°2004.04).
- à la modification du § 300 des règlements n°99-02, n°99-07 et 2000-05 du CRC concernant les dispositions relatives aux médailles du travail (Avis n°2004.05).

Lors de la séance du 21 janvier Mme Véronique Lagarde a présenté la réponse du CNC au questionnaire sur le renforcement du rôle et le fonctionnement de l'EFRAG, ainsi qu'une communication du conseil préparée par la section concernant une question relative à la combinaison (cette communication est exposée sur le site).