

## COMPTES ANNUELS – COMPTES CONSOLIDES

### **ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES SIMILAIRES – Application de la recommandation n° 2013-02 de l’Autorité des normes comptables – IFRS – Détermination du taux de rotation du personnel pour les besoins de l’évaluation de l’engagement ou de la provision – Prise en compte des prévisions de démission (oui) – Prise en compte des licenciements et des ruptures conventionnelles (non)**

#### **(EC 2018-17)**

Une entreprise de plus de 250 salariés applique la recommandation n° 2013-02 de l’Autorité des normes comptables du 7 novembre 2013 relative aux règles d’évaluation et de comptabilisation des engagements de retraite et avantages similaires pour les comptes annuels et les comptes consolidés établis selon les normes comptables françaises.

Le seul engagement de retraite supporté par l’entreprise est constitué par les indemnités de fin de carrière du personnel, la législation française prévoyant que des indemnités sont versées aux salariés au moment de leur départ en retraite, en fonction de leur ancienneté et de leur salaire à l’âge de la retraite.

Que l’entreprise provisionne ses engagements retraite ou qu’elle les mentionne dans l’annexe de ses comptes, et qu’elle ait adopté la méthode 1 ou la méthode 2 de la recommandation ANC n° 2013-02, il convient de déterminer le taux de rotation du personnel utilisé dans le cadre de l’évaluation des indemnités de fin de carrière (IFC).

En particulier, le point est de savoir si, selon les principes de la recommandation ANC n° 2013-02, le taux de rotation du personnel doit inclure non seulement les démissions mais également les licenciements individuels (autres qu’économiques ou collectifs) et les ruptures conventionnelles.

*1<sup>ère</sup> approche : le taux de rotation du personnel utilisé pour évaluer les IFC en application de la recommandation ANC n° 2013-02 ne doit comprendre ni les licenciements ni les ruptures conventionnelles mais seulement les prévisions de démission.*

Les arguments en faveur de cette première approche sont les suivants.

Dans le contexte français, la loi prévoit le versement d’une indemnité légale ou conventionnelle minimum en cas de licenciement ou de rupture conventionnelle et cette indemnité légale ou conventionnelle de licenciement est en général d’un montant proche, voire supérieur, à celui de l’IFC qui aurait été obtenue si le salarié était resté au service de l’entreprise jusqu’à ce qu’il puisse bénéficier de l’IFC. L’entreprise a la faculté de s’exonérer de son obligation de payer des IFC en procédant à des licenciements, mais elle ne peut le faire qu’en lui substituant une autre obligation, en général plus onéreuse, celle de payer des indemnités légales ou conventionnelles de licenciement. Or, les licenciements étant sous le contrôle de l’entreprise, ils ne peuvent être provisionnés qu’à la date d’annonce des licenciements (en respect des conditions énoncées à l’article 322-10 du PCG). En conséquence, exclure les licenciements de l’engagement de retraite aboutirait à sous-évaluer les provisions reconnues au bilan au titre des indemnités de fin de carrière et ne serait pas conforme au principe général d’image fidèle.

En réalité, quelle que soit la cause de départ du salarié hormis le cas de démission, qu’il s’agisse d’un départ en retraite ou d’un licenciement, la société est engagée à verser une indemnité minimum, de manière certaine. Seul le calendrier du versement est incertain. Peu importe les formes juridiques

prises par le montant à payer : indemnité légale ou conventionnelle de licenciement ou indemnité de fin de carrière ; en tout état de cause, un montant minimum certain devra être payé. Puisque la société ne peut échapper à cette obligation de paiement minimum, celui-ci doit être provisionné. Comme par ailleurs les indemnités légales ou conventionnelles de licenciement ne sont provisionnées qu'au moment où les départs sont annoncés, il faut donc que le taux de rotation exclut les licenciements. En d'autres termes, le fait d'inclure les licenciements et les ruptures conventionnelles dans le taux de rotation reviendrait à exclure des provisions au bilan un montant dont le paiement est certain et auquel la société n'a pas la faculté unilatérale d'échapper.

Par ailleurs, le fait d'inclure les licenciements dans le taux de rotation, et donc d'exclure les licenciements futurs de la provision retraite, serait en contradiction avec la logique de reconnaissance des réductions de régimes (« curtailments » selon la norme IAS 19 révisée) qui est de reconnaître l'effet de la réduction de l'engagement causée par les licenciements au moment de la reconnaissance de la provision pour restructuration (et pas avant) (Recommandation ANC n° 2013-02, § 653). Lorsque le passif d'IFC est évalué, la base d'un taux de rotation ne tenant compte que des démissions, il se produit, au moment de la réduction de régime, une substitution de passif : la réduction du passif d'IFC qui incluait les IFC pour les licenciements éventuels futurs se trouve compensée par la provision pour restructuration. Une telle substitution ne se produirait pas si le passif d'IFC avait été évalué en incluant dans le taux de rotation non seulement les démissions mais aussi les licenciements et les ruptures conventionnelles.

En outre, l'argumentation développée ici est cohérente avec la logique qui est de provisionner les indemnités dont le paiement est certain (Recommandation CNC n° 2003-R.01, Section 8, § 814).

*2<sup>ème</sup> approche : le taux de rotation du personnel utilisé pour évaluer les IFC en application de la recommandation ANC n° 2013-02 doit être déterminé en tenant compte des prévisions de démission mais aussi des licenciements et des ruptures conventionnelles.*

La prise en compte des licenciements et des ruptures conventionnelles dans la détermination du taux de rotation est subordonnée à ce qu'il existe un historique ou une pratique passée, permettant d'estimer sur une base statistique fiable ces taux de licenciements.

Les arguments en faveur de cette seconde approche sont les suivants :

- la norme IAS 19 et la recommandation ANC n° 2013-02 (par renvoi à IAS 19) ne précisent pas comment doit être calculé le taux de rotation du personnel et n'interdisent pas explicitement de retenir les licenciements et les ruptures conventionnelles dans le calcul du taux de rotation ;
- la prise en compte des licenciements et des ruptures conventionnelles dans le taux de rotation est justifiée par le fait qu'aucune indemnité de fin de carrière ne sera versée aux salariés licenciés ou en rupture conventionnelle. La provision pour IFC ne peut porter que sur les IFC au sens strict ;
- aucune provision n'est constituée pour les licenciements et les ruptures conventionnelles tant que la société n'est pas engagée à verser une indemnité aux personnes en cause, c'est-à-dire aussi longtemps qu'elle n'aura pas communiqué aux salariés concernés son intention de les faire partir et mis en œuvre la procédure de licenciement ou de rupture conventionnelle (PCG, art. 322-10).

#### Questions :

Le taux de rotation du personnel utilisé pour évaluer les engagements au titre des indemnités de fin de carrière en application de la recommandation ANC n° 2013-02 doit-il se limiter aux prévisions de démission et ne pas inclure d'autres causes de départ telles que les licenciements et les ruptures conventionnelles ?

La même interrogation se pose pour l'évaluation des engagements au titre des indemnités de fin de carrière dans les comptes consolidés établis selon les normes internationales d'information financière (IFRS).

\*\*\*\*

## Rappel des textes applicables

### Référentiel comptable français

#### Code de commerce

Art. L. 123-13 : « [...]

*Le montant des engagements de l'entreprise en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres ou associés de son personnel et de ses mandataires sociaux est indiqué dans l'annexe. Par ailleurs, les entreprises peuvent décider d'inscrire au bilan, sous forme de provision, le montant correspondant à tout ou partie de ces engagements.*

[...] ».

#### Règlement n° 2014-03 de l'Autorité des normes comptables relatif au Plan comptable général

Art. 322-13 : « *Un passif peut ne pas être comptabilisé dans les cas prévus à l'article 324-1 relatif aux pensions retraites et versements assimilés* ».

Art. 324-1 : « *Les passifs relatifs aux engagements de l'entité en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux peuvent être, en tout ou en partie, constatés sous forme de provision.*

*La constatation de provisions pour la totalité des engagements à l'égard des membres du personnel actif et retraité, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme une méthode préférentielle* ».

#### Recommandation n° 2013-02 de l'Autorité des normes comptables du 7 novembre 2013 relative aux règles d'évaluation et de comptabilisation des engagements de retraite et avantages similaires pour les comptes annuels et les comptes consolidés établis selon les normes comptables françaises

La recommandation ANC n° 2013-02 s'est substituée à la recommandation n° 2003-R.01 du 1<sup>er</sup> avril 2003 du Conseil national de la comptabilité (CNC). Cette nouvelle recommandation fait suite aux évolutions de la norme IAS 19 sur les avantages au personnel, intervenues depuis la version de cette norme ayant servi de base à la rédaction de la recommandation du CNC. Les changements les plus notables apportés à la norme IAS 19 ont eu lieu en 2011 et une révision de la recommandation du CNC devenait nécessaire.

Malgré la diversité des pratiques observées au sein des entreprises françaises et l'absence de force contraignante de la recommandation de l'ANC, l'organisme de normalisation comptable n'a pas choisi de privilégier une solution unique pour évaluer et comptabiliser les engagements de retraite et assimilés. La recommandation de l'ANC offre les multiples possibilités suivantes :

- la poursuite de l'application de la recommandation du CNC, pour les seuls engagements de retraite et assimilés. L'annexe de la recommandation du CNC est pour l'essentiel reprise dans l'annexe 1 de la recommandation de l'ANC. Cette première voie est appelée **méthode 1** dans la recommandation ;
- l'adoption de la norme IAS 19 dans sa version révisée en 2011, sous réserve des modalités de comptabilisation des écarts actuariels (cf. ci-après). Cette deuxième voie est intitulée **méthode 2** dans la recommandation. Les entités qui optent pour cette voie doivent se reporter au texte de la norme IAS 19 révisée pour en connaître le détail, en veillant à en éliminer toutes ses dispositions non reprises par la recommandation ;
- dans le cas où les engagements ne sont pas provisionnés, l'évaluation de ceux-ci selon les méthodes d'évaluation préconisées par la recommandation en vue de fournir l'information requise par le code de commerce ;

- pour les groupes ou entités de moins de 250 salariés, la possibilité d'utiliser des méthodes d'évaluation simplifiées. La recommandation reproduit ainsi une voie offerte par la recommandation du CNC.

**La méthode 1** est détaillée dans l'annexe 1 de la recommandation qui est la reprise de l'annexe de la recommandation du CNC, après élimination du paragraphe 6.7 sur les informations à fournir et des sections 7 « autres avantages à long terme » et 8 « indemnités de rupture du contrat de travail ».

Suivant la **méthode 2**, les dispositions de la norme IAS 19 révisée sur les engagements post-emploi peuvent être utilisées mais en excluant celles qui portent sur la comptabilisation des écarts actuariels. Sur cette question, la recommandation renvoie à la méthode 1. L'absence de possibilité donnée par la recommandation de se référer à la méthode de comptabilisation des écarts actuariels telle qu'elle est prévue par la norme IAS 19 révisée, oblige la recommandation à écarter également les dispositions de cette norme sur le calcul des profits et des pertes liés aux réductions ou aux liquidations de régime de retraite, ce calcul devant être effectué selon la méthode 1.

Des extraits de la recommandation sont reproduits ci-après.

*« L'Autorité des normes comptables recommande pour l'évaluation et la comptabilisation de l'ensemble des engagements de retraites et avantages similaires ou pour leur mention dans l'annexe 1 dans les comptes annuels et les comptes consolidés établis selon les normes comptables françaises :*

*1 - de qualifier ainsi les dispositifs français en matière de retraite :*

*a) [...]*

*b) Indemnité de fin de carrière*

*Les indemnités de fin de carrière sont considérées comme des avantages à prestations définies, ressortant de la catégorie des avantages postérieurs à l'emploi dont la prise en charge s'effectue de façon linéaire pendant toute la durée d'acquisition conditionnelle des droits conférés aux bénéficiaires, tout en probabilisant les risques que le salarié quitte l'entreprise avant son départ en retraite.*

*2 - d'appliquer à l'ensemble des engagements de retraite et avantages similaires l'une des deux méthodes définies ci-après :*

*Méthode 1 : Application des dispositions présentées dans l'annexe 1 de cette recommandation ;*

*Méthode 2 : Application des dispositions de la norme IAS 19 telle qu'adoptée par la Commission Européenne dans le cadre de son règlement n° 475/2012 du 5 juin 2012, à l'exception des paragraphes traitant de l'information en annexe au titre des engagements de retraite et avantages similaires à prestations définies, et en tenant compte des adaptations suivantes :*

- *pour la comptabilisation des réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies, les entités, entreprises ou groupes utilisent, pour la comptabilisation des écarts actuariels une des méthodes figurant aux paragraphes 6261 et 6262 de l'annexe 1 de cette recommandation, et, pour le calcul et la comptabilisation des variations du plafonnement de l'actif, les dispositions des paragraphes 6125 à 6127 de ladite annexe 1 ;*
- *en fonction de la méthode de comptabilisation des écarts actuariels retenus, le calcul des profits ou pertes au titre d'une réduction ou d'une liquidation d'un régime doit être effectué selon les dispositions des paragraphes 651 à 657 de l'annexe 1 de cette recommandation à l'exception des retraitements relatifs au coût des services passés.*

*Par exception, les entreprises ou les groupes de moins de 250 salariés peuvent définir leurs propres modalités d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires (modalités qualifiées de modalités simplifiées). L'ANC précise que ces entreprises ou groupes peuvent, à tout moment, décider d'adopter la méthode 1 ou la méthode 2 tout en respectant les règles relatives à la permanence des méthodes ».*

## Méthode 1

« 612 - La comptabilisation des régimes à prestations définies implique pour l'entreprise :

a) d'utiliser des techniques actuarielles pour estimer de façon fiable le montant des avantages accumulés par les membres du personnel en contrepartie des services rendus pendant l'exercice et les exercices antérieurs. Cela suppose qu'elle détermine le montant des prestations imputables à l'exercice et aux exercices antérieurs (voir paragraphes 6221 à 6225) et qu'elle fasse des estimations (hypothèses actuarielles) sur les variables démographiques (mortalité et rotation du personnel) et financières (augmentations futures des salaires et des coûts médicaux) qui influenceront sur le coût des prestations (voir paragraphes 623-625) ; ».

« 6.2.3 - Hypothèses actuarielles

6231 - Les hypothèses actuarielles doivent être objectives et mutuellement compatibles.

6232 - Les hypothèses actuarielles sont les meilleures estimations faites par l'entreprise des variables qui détermineront le coût final des avantages postérieurs à l'emploi. Ces hypothèses comprennent :

a) des hypothèses démographiques relatives aux caractéristiques futures du personnel ancien et actuel (et des personnes à leur charge) réunissant les conditions requises pour bénéficier des avantages. Ces hypothèses démographiques portent sur les éléments suivants :

- i. la mortalité, pendant et après l'emploi ;
- ii. la rotation du personnel, l'incapacité et le départ en retraite anticipée ;
- iii. la proportion des membres affiliés au régime et des personnes à leur charge réunissant les conditions requises pour avoir droit aux prestations ; et
- iv. les taux de demandes d'indemnisation en vertu de régimes médicaux ; et

b) des hypothèses financières portant sur les éléments suivants :

- v. le taux d'actualisation (voir paragraphes 6241-6245) ;
- vi. les niveaux futurs des salaires et avantages du personnel (voir paragraphes 6251-6255) ;
- vii. dans le cas de prestations médicales, les coûts médicaux futurs et notamment, s'ils sont importants, le coût d'administration des demandes et du versement des prestations (voir paragraphes 6256-6259) ; et
- viii. le taux attendu de rendement des actifs du régime (voir paragraphes 6331-6333) ».

« 653 - Une réduction intervient lorsqu'une entreprise :

a) peut démontrer qu'elle s'est engagée à réduire de façon significative le nombre de personnes bénéficiant d'un régime ; ou

b) change les termes d'un régime à prestations définies de sorte qu'une partie significative des services futurs des membres du personnel actuels ne leur donnera plus de droits à prestations ou ne leur donnera que des droits réduits.

Une réduction peut résulter d'un événement isolé comme la fermeture d'une usine, l'abandon d'une activité, la résiliation ou la suspension d'un régime. Un événement est suffisamment important pour être qualifié de réduction lorsque le fait de reconnaître un profit ou une perte de réduction aurait un impact significatif sur les états financiers. Les réductions sont souvent liées à une restructuration. Par conséquent, une entreprise comptabilise une réduction en même temps que la restructuration correspondante ».

## Méthode 2

Comme indiqué supra, la recommandation renvoie sur les sujets portant sur les hypothèses actuarielles et les réductions de régimes à l'application des dispositions de la norme IAS 19 telle qu'adoptée par la Commission Européenne dans le cadre de son règlement n° 475/2012 du 5 juin 2012.

## Recommandation n° 2003-R.01 du 1<sup>er</sup> avril 2003 du Conseil national de la comptabilité relative aux règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires

« Section 8 - Indemnités de rupture de contrat de travail

[...]

814 - Certaines prestations sont à payer quelle que soit la raison du départ du membre du personnel. Leur paiement est certain (sous réserve d'éventuelles conditions d'acquisition des droits ou de service minimum) mais la date de leur paiement est incertaine. Bien que ces prestations soient appelées, dans certains pays, indemnités de licenciement ou primes de licenciement, ce sont des prestations postérieures à l'emploi et non pas des indemnités de fin de contrat de travail, et l'entreprise les comptabilise comme telles. En cas de rupture délibérée du contrat de travail à la demande du membre du personnel, certaines entreprises payent un montant de prestations moins élevé (il s'agit alors, en substance, d'une prestation postérieure à l'emploi) que dans le cas d'une résiliation involontaire à l'initiative de l'entreprise. L'indemnité complémentaire à payer en cas de résiliation non volontaire est une indemnité de fin de contrat de travail.

[...] ».

### Normes IFRS

Selon le paragraphe 76 de la norme IAS 19, il existe deux catégories d'hypothèses actuarielles, les hypothèses démographiques et les hypothèses financières. Le taux de rotation du personnel est cité par ce paragraphe en tant qu'hypothèse démographique. Néanmoins aucun développement de la norme ne contient d'indication sur la manière de déterminer le taux de rotation du personnel.

IAS 19.76 : « Les hypothèses actuarielles sont les meilleures estimations faites par l'entité des variables qui détermineront le coût final des avantages postérieurs à l'emploi. Elles comprennent :

(a) des hypothèses démographiques relatives aux caractéristiques futures des membres du personnel en activité et des anciens membres du personnel (et des personnes à leur charge) réunissant les conditions requises pour bénéficier des avantages. Ces hypothèses démographiques portent sur des éléments tels que les suivants :

- (i) la mortalité (voir paragraphes 81 et 82),
- (ii) les taux de rotation du personnel, d'invalidité et de retraite anticipée,
- (iii) la proportion des participants au régime ayant des personnes à charge qui auront droit aux prestations,
- (iv) la proportion des participants au régime qui choisiront chacune des options de paiement offertes en vertu des dispositions du régime,
- (v) les taux de demandes d'indemnisation en vertu de régimes de santé ;

(b) des hypothèses financières, qui portent sur des éléments tels que les suivants :

- (i) le taux d'actualisation (voir paragraphes 83 à 86),
- (ii) les niveaux de prestations (à l'exclusion des coûts des prestations assumés par les membres du personnel) et les salaires futurs (voir paragraphes 87 à 95),
- (iii) dans le cas de l'assistance médicale, les coûts médicaux futurs, y compris les coûts d'administration des demandes (c'est-à-dire les coûts qui seront engagés lors du traitement et du règlement des demandes, y compris les honoraires juridiques et les honoraires d'experts) (voir paragraphes 96 à 98),
- (iv) les impôts à payer par le régime sur les cotisations relatives aux services rendus avant la date de clôture ou sur les prestations qui en résultent ».

Le paragraphe 164 de la norme IAS 19 prévoit que certaines prestations sont accordées quelle que soit la raison du départ. Leur paiement est certain mais la date du paiement est incertaine. Même si ces prestations sont intitulées indemnités ou primes de licenciements, il s'agit d'avantages postérieurs à l'emploi et non d'indemnités de rupture du contrat de travail, de sorte que l'entité doit les comptabiliser en tant qu'avantages postérieurs à l'emploi.

IAS.19.164 : « Certaines prestations sont accordées sans égard à la raison du départ du membre du personnel. Leur paiement est certain (sous réserve des conditions d'acquisition des droits ou de service minimum, le cas échéant), mais la date de leur paiement est incertaine. Bien que ces prestations soient appelées indemnités de licenciement ou primes de licenciement dans certains pays, ce sont des avantages postérieurs à l'emploi et non pas des indemnités de cessation d'emploi, et l'entité les comptabilise comme des avantages postérieurs à l'emploi ».

Les paragraphes 165 à 167 de la norme IAS 19 traitent de la comptabilisation des indemnités de cessation d'emploi.

IAS 19.165 : « L'entité doit comptabiliser un passif et une charge au titre des indemnités de cessation d'emploi à la première des dates suivantes :

- (a) la date à laquelle elle ne peut plus retirer son offre d'indemnités ;
- (b) la date à laquelle elle comptabilise les coûts d'une restructuration entrant dans le champ d'application d'IAS 37 et prévoyant le paiement de telles indemnités ».

IAS 19.166 : « Dans le cas d'indemnités de cessation d'emploi payables par suite de la décision du membre du personnel d'accepter une offre d'indemnités en échange de la cessation de son emploi, la date à laquelle l'entité ne peut plus retirer son offre d'indemnités correspond à la première des deux dates suivantes :

- (a) la date à laquelle le membre du personnel accepte l'offre ;
- (b) la date de prise d'effet de toute restriction (disposition légale, réglementaire ou contractuelle ou autre restriction) limitant la capacité de l'entité de retirer son offre. Il s'agit de la date de l'offre si la restriction existe à cette date ».

IAS 19.167 : « Dans le cas d'indemnités de cessation d'emploi payables par suite de la décision de l'entité de mettre fin à l'emploi d'un ou de plusieurs membres du personnel, l'entité ne peut plus retirer son offre d'indemnités dès qu'elle a communiqué aux membres du personnel concernés un plan de licenciement qui satisfait à tous les critères suivants :

- (a) les mesures requises pour mener le plan à bien indiquent qu'il est improbable que des changements importants soient apportés au plan ;
- (b) le plan indique le nombre de personnes visées par le licenciement, leur catégorie d'emploi ou leur fonction, et leur lieu de travail (il n'est toutefois pas nécessaire que le plan identifie chaque membre du personnel visé), ainsi que sa date de réalisation prévue ;
- (c) le plan fixe les indemnités de cessation d'emploi avec une précision suffisante pour permettre aux membres du personnel de déterminer la nature et le montant des prestations qu'ils toucheront lors de la cessation de leur emploi ».

## Réponse de la Commission commune de doctrine comptable

### Référentiel comptable français

Le droit comptable français n'impose pas la comptabilisation au passif des engagements de retraite et assimilés et offre la possibilité de mentionner ces engagements dans l'annexe. Il ne contient aucune disposition prescriptive sur la manière d'évaluer les engagements, que l'entité ait choisi de les provisionner ou de les mentionner en annexe.

Dans ce contexte, l'Autorité des normes comptables a publié une recommandation citée ci-dessus qui fournit des dispositions sur le mode d'évaluation des engagements. La question soulevée se situe uniquement dans le cadre de l'application de cette recommandation et provient de ce que celle-ci n'indique pas comment déterminer le taux de rotation du personnel pour les besoins de l'évaluation de l'engagement ou de la provision. La réponse donnée ci-dessous à la question est fournie dans le cadre de la recommandation de l'Autorité des normes comptables et ne préjuge pas de celles qui seraient données si l'évaluation de l'engagement ou de la provision était effectuée selon d'autres méthodes que celles préconisées par la recommandation.

Une entité est tenue de verser des indemnités de fin de carrière à ses salariés, sous condition que ceux-ci soient encore en activité au sein de l'entité au moment où ils liquident leur droit à retraite. Si l'entité choisit de licencier un salarié avant son départ à la retraite, ou si elle convient avec lui d'une rupture anticipée de son contrat de travail, elle sera tenue de lui verser une indemnité. Quoique les faits générateurs de l'indemnité de fin de carrière et de l'indemnité de licenciement soient différents, leur montant est généralement calculé sur les mêmes bases (en pourcentage de mois de salaire par année d'ancienneté), l'indemnité de licenciement due étant pratiquement toujours supérieure à l'indemnité de fin de carrière. Ainsi, qu'il s'agisse du départ à la retraite, du licenciement ou de la rupture conventionnelle, l'entité est tenue de payer une indemnité au salarié qui la quitte. Le seul cas de départ du salarié n'engendrant le paiement d'aucune indemnité est celui de la démission.

Dans ce contexte, la Commission est d'avis que l'évaluation des indemnités de fin de carrière doit être effectuée en tenant compte des seules prévisions de démission, dans la mesure où tout autre cas de départ avant l'âge de la retraite engendre pour l'entité un paiement au moins aussi important que l'indemnité de fin de carrière.

L'indemnité de fin de carrière constitue le minimum qui sera payé en tout état de cause, hormis le cas des démissions. La Commission considère que le taux de rotation à prendre en considération dans les hypothèses démographiques prévues par le paragraphe 6232 de la recommandation de l'Autorité des normes comptables doit en conséquence être déterminé en ne tenant compte que des seules prévisions de démission, à l'exclusion de toute autre hypothèse de départ.

#### *Normes IFRS*

Le raisonnement développé selon les normes IFRS pour répondre à la question soulevée est sensiblement identique à celui décrit ci-dessus selon les règles comptables françaises.

Dans le contexte français, la loi prévoit le versement d'une indemnité légale ou conventionnelle minimum en cas de licenciement ou rupture conventionnelle, qui est en général d'un montant proche, voire supérieur, à celui de l'indemnité de départ à la retraite qui aurait été obtenue si l'employé était resté au service de l'entreprise jusqu'à ce qu'il puisse en bénéficier.

En procédant à des licenciements, l'entreprise s'exonère de son obligation de payer des indemnités de départ à la retraite, mais elle ne peut le faire qu'en lui substituant une autre obligation, en général plus onéreuse, celle de payer des indemnités de licenciements. Or, les licenciements étant sous le contrôle de l'entreprise, ils ne peuvent être provisionnés qu'à la date d'annonce des licenciements conformément aux conditions imposées par IAS 19.165-167.

En conséquence, tenir compte des futurs licenciements dans le calcul du taux de rotation retenu pour calculer l'engagement de retraite aboutirait à sous-évaluer les provisions reconnues au bilan au titre des indemnités de départ à la retraite. Au regard d'IAS 19, quelle que soit la cause de départ du salarié, hormis le cas d'une démission, qu'il s'agisse d'un départ en retraite ou d'un licenciement, la société est tenue de verser une indemnité minimum, de manière certaine. Seule la date du versement est incertaine. Les formes juridiques d'indemnisation (indemnité de licenciement ou indemnité de départ à la retraite) sont mutuellement exclusives mais l'indemnité de départ à la retraite peut être considérée comme un montant minimum certain. Or le paragraphe 164 de la norme IAS 19 impose de provisionner les indemnités dont le paiement est certain en tant qu'avantage postérieur à l'emploi et non en tant qu'indemnité de rupture du contrat de travail.

En résumé, compte tenu du contexte français particulier, il n'est pas possible de raisonner in abstracto au niveau de la seule provision pour indemnité de départ à la retraite.