



AUTORITE DES NORMES COMPTABLES

RECOMMANDATION

n° 2013-02 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

Note de présentation

Contexte

Du fait de la publication par l'IASB en juin 2011 d'une version amendée de la norme IAS 19. Avantages du personnel, adoptée en juin 2012 par la Commission Européenne (Règlement UE n°475/2012 du 5 juin 2012) pour une application pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013, le collège de l'ANC a souhaité qu'un groupe de travail analyse ces amendements, ainsi que ceux qui avaient été publiés et adoptés depuis le 1^{er} avril 2003, et en tire les conséquences pour les états financiers établis selon les normes comptables françaises.

C'est ainsi que l'ANC a examiné l'opportunité de faire évoluer la recommandation du CNC n°2003-R.01 du 1^{er} avril 2003 relative aux engagements de retraite et avantages similaires qui s'inspirait très largement de la version de mai 2002 de la norme IAS 19.

Cette analyse a été menée en tenant compte du cadre législatif et des principes comptables français rappelés ci-après ainsi que des pratiques et des besoins des entreprises en la matière et a conduit à élaborer la recommandation de l'ANC RECO N°2013-02 remplaçant la plupart des dispositions de la recommandation du CNC n° 2003-R.01.

Champ d'application

Cette recommandation porte sur les modalités d'évaluation et de comptabilisation des engagements de retraite comme les pensions et les indemnités de fin de carrière et les avantages similaires tels que l'assurance-vie.

Elle s'applique à toute entité, entreprise ou groupe tenu d'établir des comptes annuels et/ou consolidés et ce quelle que soit la réglementation comptable dont ils relèvent (Plan comptable général, réglementation comptable applicable aux établissements de crédit, aux organismes d'assurance, aux associations, aux fondations ...).



En effet, pour l'établissement des comptes annuels, les dispositions comptables applicables à ces entités ou entreprises sont en effet régies par divers règlements comptables ou d'autres textes (code des assurances, règlements du CRC ou CRB, ...). Toutefois, s'agissant de l'évaluation et de la comptabilisation des engagements de retraite et avantages similaires, les principes fixés dans le Plan Comptable Général (CRC 99-03) sont repris dans ces différents textes et sont donc de portée générale.

Aussi, seules les dispositions du Plan Comptable Général sont citées dans la recommandation.

En matière de comptes consolidés, la présente recommandation s'applique à tous les groupes établissant des comptes consolidés selon les normes comptables françaises. Il s'agit notamment des groupes appliquant les règlements suivants :

- Règlement CRC n° 99-02 du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques ;
- Règlement CRC n°99-07 du 24 novembre 1999 relatif aux règles de consolidation des entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière ;
- Règlement CRC n°2000-05 du 7 décembre 2000 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des intuitions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou le code rural.

1. Rappel des obligations relatives au traitement comptable des engagements de retraite et avantages similaires

a) Deux méthodes possibles : provision (méthode préférentielle) ou évaluation en annexe

L'article L 123-13 du code de commerce indique que « *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* ».

Le règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général précise en son article 335-1 que « *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 provisions.*

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. »

Si l'entité ne comptabilise pas ses engagements en matière de pensions et avantages similaires, elle doit, dès lors qu'ils sont significatifs et que leur connaissance est nécessaire à l'appréciation de sa situation financière, en faire mention dans l'annexe de ses comptes annuels conformément à l'article 531-4 du Plan comptable général.

Pour l'établissement des comptes consolidés, les règlements CRC n°99-02¹, n°99-07² et n°00-05³ précisent que :

« ...Certaines méthodes sont considérées comme préférentielles dans les comptes consolidés ; ainsi :

Les coûts des prestations de retraite et des prestations assimilées (indemnités de départ, compléments de retraite, couverture médicale, prestations de maladie et de prévoyance...) au bénéfice du personnel actif et retraité, mis à la charge de l'entreprise, devraient être provisionnés et systématiquement pris en compte dans le résultat sur la durée d'activité des salariés... ».

b) Cas particulier des provisions partielles

L'avis du Comité d'urgence n°00-A du 6 juillet 2000, conduit à interdire le provisionnement partiel pour les entités ou entreprises qui ne le pratiquaient pas déjà et à figer les pratiques antérieures de provisionnement partiel.

« Le Comité d'urgence considère qu'une entreprise qui n'a pas comptabilisé de provisions pour engagement de retraites n'aurait d'autre choix que de :

- maintenir sa situation inchangée (en donnant les informations appropriées dans l'annexe) ; ou
- provisionner l'intégralité de ses engagements et comptabiliser cette modification comme un changement de méthode comptable. »

c) Cas particulier des provisions « acquises »

- **Dans les comptes sociaux**

Selon l'avis n°2005-C du 4 mai 2005 du comité d'urgence afférent aux modalités d'application du règlement n°2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des opérations de fusions et assimilées :

- en cas d'apports aux valeurs réelles, les engagements de retraite et avantages similaires de la société absorbée ou apporteuse figurent dans les valeurs d'apport et sont repris au bilan de la société absorbante ou bénéficiaire des apports,
- en cas d'apports aux valeurs comptables, les engagements de retraite et avantages similaires ne figurent dans les valeurs d'apport que si la société absorbée ou apporteuse applique la méthode préférentielle ; si tel est le cas, ils sont repris au bilan de la société absorbante ou bénéficiaire des apports.

Dans le cas où la société absorbante ou bénéficiaire des apports n'applique pas la méthode préférentielle, les engagements de retraite et avantages similaires de la société absorbée ou apporteuse qui figurent à son bilan du fait de l'apport ne doivent pas être réestimés par la suite et sont repris en résultat sur les exercices ultérieurs, en fonction de l'utilisation effective des provisions sur une longue période.

1 Règlement CRC n° 99-02 du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques

2 Règlement CRC n°99-07 du 24 novembre 1999 relatif aux règles de consolidation des entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière

3 Règlement CRC n°2000-05 du 7 décembre 2000 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des intuitions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou le code rural

- **Dans les comptes consolidés**

Lors de la prise de contrôle d'une entreprise et de son entrée dans le périmètre de consolidation, tous les engagements de retraite et avantages similaires accordés aux salariés doivent être considérés comme des passifs identifiables et faire l'objet de provisions en application des dispositions de l'article 21122 du règlement n°99-02 du CRC.

Néanmoins, dans le cas où le groupe ne provisionne pas les engagements de retraite et avantages similaires accordés aux salariés, les actifs et passifs correspondants de l'entreprise dont il a pris le contrôle, identifiés et comptabilisés lors de l'acquisition, sont repris en résultat consolidé lors des exercices ultérieurs au fur et à mesure de leur utilisation effective, en application des dispositions de l'article 21123 du règlement n°99-02 du CRC.

d) Modalités d'évaluation des engagements

Le plan comptable général, comme les règlements du CRC relatifs aux comptes consolidés, ne comportent aucune modalité d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires devant être provisionnés ou mentionnés en annexe.

Les entités, entreprises ou groupes ont donc la possibilité, sauf en cas de fusion ou d'apport dès lors que les engagements figurent dans le traité d'apport et, dans les comptes consolidés, lors de l'entrée suite à sa prise de contrôle d'une entité dans le périmètre de consolidation d'un groupe, de mentionner en annexe de leurs comptes leurs engagements de retraite et avantages similaires ou de comptabiliser l'ensemble de ces engagements sous forme de provisions étant rappelé que la comptabilisation de provisions est considérée comme la méthode préférentielle.

2. Mise en œuvre de la recommandation

Les règles comptables françaises ouvrent de nombreuses options en matière d'évaluation et de comptabilisation/présentation en annexe des engagements de retraites et avantages similaires. Il en résulte une grande diversité de pratiques au sein des entreprises.

Ces dernières ont de ce fait exprimé divers souhaits quant aux modifications à apporter à la recommandation reflétant ainsi la diversité des objectifs et des situations. Néanmoins, un consensus s'est dégagé quant à la nécessité de conserver une recommandation permettant de fixer un cadre pour les entreprises.

La présente recommandation permet aux entités, entreprises ou groupes qui provisionnent en totalité leurs engagements de retraite (méthode préférentielle) :

- de continuer, s'ils le souhaitent, à appliquer les dispositions de l'ancienne recommandation n° 2003-R.01, par l'application de la méthode 1,
- de se rapprocher au maximum des nouvelles dispositions de la norme IAS 19 révisée notamment pour les entreprises faisant partie d'un groupe établissant ses comptes consolidés en normes IFRS, par application de la méthode 2,
- de recourir à une méthode simplifiée d'évaluation de leurs engagements de retraite, pour ceux qui ont moins de 250 salariés,
- un allègement important du volume des informations à fournir dans l'annexe des comptes.

Pour les entités, entreprises ou groupes qui ne provisionnent pas en totalité leurs engagements de retraite, ces dispositions sont également applicables pour l'évaluation des engagements à mentionner en annexe ainsi que pour l'information à fournir dans ladite annexe.

Ainsi, la recommandation vise à fournir un cadre commun à toute entreprise pour l'information à fournir en annexe et à proposer des méthodes d'évaluation et de comptabilisation adaptées à leur situation.

Tout en tenant compte de ces orientations générales, l'ANC a souhaité apporter quelques précisions :

- **En corrigeant certaines difficultés liées à l'application de la recommandation n°2003-R.01**

1) Comptabilisation des écarts actuariels en résultat

Pour des raisons de simplicité, certaines entreprises, à l'occasion de l'application de la recommandation n° 2003-R.01, ont opté pour la comptabilisation immédiate de l'intégralité des écarts actuariels en résultat. Cependant ces entreprises ont depuis amélioré leurs procédures internes relatives aux engagements de retraite et appréhendent avec moins de difficultés la méthode du corridor.

En outre, les marchés financiers devenant plus volatils, le taux d'actualisation retenu pour l'évaluation des engagements a subi des écarts importants d'une période à l'autre entraînant mécaniquement la constatation d'écarts actuariels significatifs. Dès lors, cette option s'est avérée a posteriori très contraignante du fait de la volatilité qu'elle a engendré dans le compte de résultat. Cette volatilité est d'autant plus difficile à expliquer par les entreprises que les engagements auxquels elle se rapporte, sont de long terme.

Outre la perturbation de la communication financière, cette option a également pour inconvénient, dans les comptes sociaux, d'impacter de manière significative et non prédictive les montants distribuables.

Le changement du mode de comptabilisation des écarts actuariels – passage d'une comptabilisation par le résultat à une comptabilisation selon la méthode du corridor permettrait de réduire considérablement la volatilité constatée en résultat.

Dans ce contexte, l'ANC indique que lors de la première application de la recommandation, l'entité, l'entreprise ou le groupe ne sont pas tenus par les méthodes de comptabilisation qu'ils utilisaient auparavant pour la comptabilisation de leurs engagements de retraite et avantages similaires.

Ainsi, l'entité qui comptabilisait les écarts actuariels immédiatement en totalité par le résultat peut lors de l'adoption de la nouvelle recommandation choisir de les comptabiliser selon la méthode du corridor, étant entendu ce choix devra être appliqué de façon pérenne pour les exercices ultérieurs.

2) Difficulté liée à la volumétrie de l'information en annexe

Les informations à communiquer en annexe sur les engagements de retraite à prestations définies selon la recommandation n° 2003-R.01 se sont avérées à l'usage trop lourdes à mettre en œuvre pour les entités, notamment au regard des seules prescriptions du code de commerce et du PCG.

La recommandation RECO N°2013-02 établit une nouvelle liste d'informations à communiquer en annexe qui est davantage adaptée aux comptes sociaux et aux comptes consolidés établis en normes françaises.

3) La nature des engagements concernés

Le champ d'application de la recommandation n° 2003-R.01 portait sur les engagements de retraite et les avantages similaires. Cependant l'annexe de cette recommandation comportait, dans sa section 7, des dispositions relatives aux autres avantages à long terme et dans sa section 8, des dispositions relatives aux indemnités de rupture de contrat de travail.

L'ANC a souhaité supprimer cette incohérence, et a donc retiré de l'annexe 1 les dispositions relatives aux autres engagements à long terme et les indemnités de rupture de contrat de travail. Des travaux complémentaires seront conduits pour préciser les modalités d'évaluation de ces engagements.

Il est néanmoins rappelé que les autres engagements à long terme (congrés liés à l'ancienneté, médailles du travail ...) doivent être obligatoirement comptabilisés.

Les entreprises peuvent continuer, si elles le souhaitent, à appliquer les dispositions des sections 7 et 8 de l'annexe de la recommandation du CNC n°2003-R.01 relatives aux autres avantages à long terme et aux indemnités de rupture de contrat de travail.

Ainsi la recommandation de l'ANC RECO N°2013-02 a pour seul objet de déterminer les modalités d'évaluation et de comptabilisation applicables aux entités, entreprises ou groupes concernant les engagements de retraite comme les pensions et indemnités de fin de carrière, et les avantages similaires tels que l'assurance-vie et la couverture médicale.

Les avantages concernés incluent les prestations servies au personnel ou aux personnes à leur charge ; elles peuvent prendre la forme de paiements, en espèces ou en nature, effectués directement ou indirectement via des organismes d'assurance, aux membres du personnel, à leurs conjoints, enfants ou autres personnes à charge.

Un membre du personnel peut travailler pour une entreprise à plein temps, à temps partiel, à titre permanent, occasionnel ou temporaire. En outre, les engagements relatifs aux administrateurs et autres personnels dirigeants sont inclus pour l'application de la présente recommandation.

- **En prenant en compte la nouvelle norme IAS 19**

1) Difficulté posée par la comptabilisation des écarts actuariels

L'objectif de l'IASB lors de la révision de la norme IAS 19 était principalement de faire figurer au bilan l'intégralité de la dette nette (engagement brut sous déduction des actifs venant en couverture de cet engagement) et de supprimer ainsi la méthode du corridor qui conduit à laisser en hors bilan une partie de l'engagement. Pour éviter une trop forte volatilité dans le compte de résultat, les écarts actuariels sont comptabilisés immédiatement et en totalité en Other Comprehensive Income (OCI) – capitaux propres.

Cette notion d'OCI n'existe pas en règles françaises. Dans un souci de fluidifier la communication financière et de limiter les retraitements nécessaires entre les comptes sociaux et les liasses de consolidation servant de base à l'établissement des comptes consolidés en normes IFRS, plusieurs pistes permettant une comptabilisation des écarts actuariels en totalité l'année de leur survenance tout en évitant une trop forte volatilité du résultat de la période ont donc été envisagées.

Toutefois, elles se sont avérées insatisfaisantes car non-conformes au cadre comptable français qui prévoit une comptabilisation en résultat des écarts actuariels.

S'agissant du souhait de permettre aux entreprises de se rapprocher au maximum des dispositions de la norme IAS 19 telle qu'adoptée par la Commission Européenne en juin 2012, l'ANC a constaté qu'il n'était pas possible d'utiliser en règles françaises un schéma comptable équivalent au schéma figurant dans le référentiel IFRS et consistant à comptabiliser la totalité de la dette nette de retraite et avantages similaires au bilan par imputation d'une partie de la variation d'une période à l'autre en autres éléments du résultat global.

De ce fait, la recommandation RECO N°2003-02 ne change pas les options de comptabilisation des écarts actuariels existantes dans la recommandation n° 2003-R.01 du CNC.

Les entreprises qui souhaitent se rapprocher de la norme IAS 19 révisée (application de la méthode 2) doivent donc comptabiliser les écarts actuariels selon la méthode du corridor ou selon toute autre méthode conduisant à comptabiliser de manière systématique tous les écarts actuariels plus rapidement en résultat.

De ce fait, elles doivent également calculer les impacts des réductions et liquidations de régime en retenant les dispositions existantes dans la recommandation n° 2003-R.01 (retraitement des écarts actuariels non comptabilisés).

Il est précisé que la possibilité laissée aux entreprises de se rapprocher de la norme IAS 19 révisée conduit, si tel est leur choix, à comptabiliser en résultat un rendement « théorique » sur les actifs du régime et droits à remboursement, si le régime est financé, calculé à partir du taux d'actualisation utilisé pour actualiser la dette actuarielle, et qu'en conséquence, les écarts actuariels sur lesdits actifs et droits à remboursement se calculent par différence entre leur rendement réel et le rendement « théorique ».

Ainsi, que l'entreprise applique la méthode 1 ou la méthode 2, les écarts actuariels sont comptabilisés soit selon la méthode du corridor soit immédiatement en résultat.

2) Difficulté posée par la comptabilisation des effets du plafonnement de l'actif

Les effets du plafonnement de l'actif, en cas de régimes surfinancés, sont comptabilisés dans le résultat de la période dans la recommandation n° 2003-R.01 du CNC, et dans les Other Comprehensive Income (OCI) – capitaux propres dans la norme IAS 19 révisée.

Pour les mêmes raisons que celles évoquées ci-dessus, les entreprises qui souhaitent se rapprocher de la norme IAS 19 révisée doivent comptabiliser les effets du plafonnement de l'actif directement en résultat.

3) Difficulté posée par le traitement du coût des services passés

Le coût des services passés correspond à l'impact sur l'engagement résultant de l'introduction d'un nouveau régime d'avantages aux salariés ou d'un changement apporté à un régime existant, et, pour la norme IAS 19 révisée, également des réductions de régime (diminution importante, décidée par l'entité, du nombre de membres du personnel couverts par le régime).

La recommandation 2003-R.01 exige que, pour la partie non acquise des droits⁴, ce coût des services passés soit étalé sur la durée moyenne restant à courir jusqu'à ce que les droits correspondants soient définitivement acquis au personnel. Cette disposition conduit à ne pas reconnaître immédiatement la totalité du coût des services passés qui, de ce fait, figure, pour partie, dans les éléments hors bilan.

La norme IAS 19 révisée a changé ces dispositions pour permettre une reconnaissance de la totalité de la dette nette au bilan : le coût des services passés relatif à la partie non acquise des droits est désormais comptabilisé immédiatement en charge (augmentation des avantages accordés) ou en produit (diminution des avantages accordés) dès la mise en place du nouveau régime ou de la modification du régime.

Le groupe de travail a été divisé sur la question de l'alignement de la recommandation avec la nouvelle disposition d'IAS 19. Pour certains, la comptabilisation immédiate du coût des services passés en résultat est cohérente avec les autres amendements décidés par l'IASB, en ce sens que l'ensemble des variations de la dette nette est désormais comptabilisé immédiatement au bilan. Pour d'autres, cette disposition n'est pas opportune du fait que l'impact doit être pris intégralement l'année du changement.

Dans ce contexte, l'ANC n'a pas souhaité ouvrir d'option pour permettre ainsi de garder la cohérence d'ensemble des deux textes. Ainsi les entreprises qui appliquent la méthode 1 pratiquent un étalement de leurs coûts des services passés relatifs aux droits non acquis, et les entreprises qui appliquent la méthode 2 comptabilisent leurs coûts des services passés sur les droits non acquis directement en résultat.

⁴

C'est-à-dire les droits conditionnés par l'existence de périodes de service futurs

Synthèse du dispositif applicable

La recommandation fixe un cadre commun à toute entreprise pour l'information à fournir en annexe et propose des méthodes d'évaluation et/ ou de comptabilisation différentes.

	Méthode 1 (Recommandation CNC n° 2003-R.01/ annexe1 RECO ANC N°2013-02)	Méthode 2 (rapprochement des dispositions d'IAS 19 R de 2012)
Engagements concernés	Engagements de retraites et avantages similaires	
Evaluation des engagements	Application des dispositions de l'annexe 1 de la RECO ANC N°2013-02	Application des dispositions de la norme IAS 19 adoptée par l'UE en 2012
Comptabilisation des écarts actuariels	Application des dispositions de l'annexe 1 : comptabilisation par le résultat selon la méthode du corridor ou selon toute autre méthode conduisant à comptabiliser de manière systématique tous les écarts actuariels plus rapidement en résultat	Application des dispositions de l'annexe 1 : comptabilisation par le résultat selon la méthode du corridor ou selon toute autre méthode conduisant à comptabiliser de manière systématique tous les écarts actuariels plus rapidement en résultat <i>(Comptabilisation en OCI en IAS 19R)</i>
Calcul de l'impact d'une réduction/liquidation de régime (retraitement des écarts actuariels non comptabilisés)	Application des dispositions de l'annexe 1 : retraitement des écarts actuariels non reconnus	Application des dispositions de l'annexe 1 : retraitement des écarts actuariels non reconnus
Calcul et comptabilisation des variations du plafonnement de l'actif de couverture	Application des dispositions de l'annexe 1 pour le calcul et la comptabilisation	Application des dispositions de l'annexe 1 pour le calcul et la comptabilisation <i>(Comptabilisation en OCI en IAS 19R)</i>
Traitement du coût des services passés	Etalemt pour la partie non acquise des droits sur la durée restant à courir jusqu'à l'acquisition desdits droits par les bénéficiaires Comptabilisation immédiate en résultat pour la partie des droits acquis	Comptabilisation immédiate en résultat <i>(idem IAS 19R)</i>
Informations à fournir en annexe	Informations mentionnées au § 3 de la RECO ANC N° 2013-02 Liste allégée	

3. Première application de la recommandation

L'ANC rappelle qu'une entité, une entreprise ou un groupe ne peut pas à l'occasion de l'application de la recommandation :

- abandonner la méthode préférentielle, à savoir la comptabilisation de la totalité de ses engagements de retraite et avantages similaires ;
- déroger aux dispositions de l'avis n°00-A du 6 juillet 2000 du comité d'urgence du CNC.

Par analogie avec les règles applicables aux changements de réglementation comptable, les changements résultant de la première application de cette recommandation sont traités selon les dispositions relatives aux changements de méthode prévues à l'article 314-1 du règlement CRC n°99-03 relatif au Plan comptable général : l'effet après impôt du changement, calculé de manière rétrospective, est imputé en « report à nouveau » à l'ouverture de l'exercice de première application, sauf si, en application de règles fiscales, l'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat.

Ainsi, lors de l'adoption de la présente recommandation, l'entité, l'entreprise ou le groupe n'est pas tenu par les méthodes qu'il utilisait auparavant :

- pour la comptabilisation et l'évaluation de ses engagements de retraite et avantages similaires lorsqu'il les provisionne ;
- pour l'évaluation de ses engagements de retraite et avantages similaires lorsqu'il donne l'information dans l'annexe de ses comptes.

Les entreprises qui comptabilisaient leurs écarts actuariels immédiatement en résultat peuvent adopter la méthode du corridor lors de la première application de la recommandation, étant rappelé que cette décision devra être appliquée de façon pérenne dans le temps eu égard au principe de permanence des méthodes.

Lors de la première application de cette recommandation, l'entité, l'entreprise ou le groupe peut comptabiliser, pour l'ensemble de ses régimes, la totalité des écarts actuariels accumulés et des coûts des services passés non amortis à la date d'ouverture de l'exercice du changement directement en « report à nouveau ».

La présente recommandation est applicable aux exercices ouverts à compter de sa date de publication. Les entités, entreprises ou groupes peuvent l'appliquer par anticipation aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013.

Cette recommandation abroge la recommandation du CNC n°2003-R-01 pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2014, à l'exception des sections 7 et 8 de son annexe.

©Autorité des normes comptables, novembre 2013