



**HAL**  
open science

## **Les enjeux de la mise en œuvre de la norme IFRS 15 au sein des sociétés de services**

Aya Alami Chentoufi

### ► **To cite this version:**

Aya Alami Chentoufi. Les enjeux de la mise en œuvre de la norme IFRS 15 au sein des sociétés de services. Gestion et management. 2022. <dumas-03886061>

**HAL Id: dumas-03886061**

**<https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-03886061v1>**

Submitted on 6 Dec 2022

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire HAL, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Distributed under a Creative Commons CC BY-NC-ND 4.0 - Attribution - Non-commercial use - No Derivative Works - International License



# **Les enjeux de la mise en œuvre de la norme IFRS 15 au sein des société de services.**

**Présenté par : ALAMI Aya**

**Entreprise d'accueil : Groupe BBM  
65 Bd des Alpes, 38240 Meylan**

**Date de stage : du 03/01/2022 au 30/06/2022**

**Tuteur entreprise : Mme. DA CUNHA Cristina  
Tuteur universitaire : Mme. BIHR Marie-Hélène**

**Master 2 FI.  
Master Contrôle de gestion et audit organisationnel  
2021-2022**

Mémoire de stage/ de recherche

# **Les enjeux de la mise en œuvre de la norme IFRS 15 au sein des société de services.**

Présenté par : ALAMI Aya

Entreprise d'accueil : Groupe BBM  
65 Bd des Alpes, 38240 Meylan

Date de stage : du 03/01/2022 au 30/06/2022

Tuteur entreprise : Mme. DA CUNHA Cristina  
Tuteur universitaire : Mme. BIHR Marie-Hélène



Master 2 FI.  
Master Contrôle de gestion et audit organisationnel  
2021 - 2022





Avertissement :

Grenoble IAE, au sein de l'Université Grenoble Alpes, n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les mémoires des candidats aux masters en alternance : ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

Tenant compte de la confidentialité des informations ayant trait à telle ou telle entreprise, une éventuelle diffusion relève de la seule responsabilité de l'auteur et ne peut être faite sans son accord.

# RÉSUMÉ

Avec la mondialisation des marchés et les bouleversements qui secouent l'environnement économique, les entreprises sont confrontées à une concurrence accrue. Les opérations financières deviennent de plus en plus complexes, d'où la nécessité d'avoir des normes comptables internationales qui permettent la comparabilité des entreprises à l'échelle mondiale et surtout qui garantissent la fiabilité des informations publiées dans les états financiers.

Dans ce mémoire nous traitons la norme IFRS 15 « Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients », qui touche un indicateur clé de performance : le chiffre d'affaires. Nous répondrons à la problématique liée aux enjeux de la mise en œuvre de la norme IFRS 15 au sein des sociétés de services à travers une étude qualitative basée sur des entretiens menés avec des professionnels.

**MOTS CLÉS** : Chiffre d'affaires, normes comptables internationales, IFRS 15, contrat conclus avec les clients, étude qualitative.

# SUMMARY

With the globalization of markets and the upheavals in the economic environment, businesses are facing increased competition. Financial transactions are becoming increasingly complex, hence the need to have international accounting standards that allow companies to be comparable on a global scale and, above all, that guarantee the reliability of the information published in the financial statements.

In this thesis, we study IFRS 15, which affects a key performance indicator: revenue. We address the issues related to the implementation of the IFRS 15 standard in service companies through a qualitative study based on interviews with professionals.

**Key words** : Revenue, International accounting standard, IFRS 15, contract with customers, interviews.

## REMERCIEMENTS

Tout d'abord, je remercie ma tutrice universitaire, Mme. Marie-Hélène BIHR, pour l'aide qu'elle m'a apportée durant la rédaction de ce mémoire, je tiens à la remercier également pour ses conseils précieux, et son accompagnement tout au long de l'année universitaire.

Je remercie Mr. Antoine SIRAND, associé et responsable du pôle audit du cabinet BBM, de m'avoir permis d'effectuer mon stage de fin d'études au sein de son service.

Je tiens à remercier Mme Cristina DA CUNHA, ma tutrice de stage, pour sa confiance, sa disponibilité, sa bienveillance, ses conseils, et son accompagnement tout au long de mon stage.

Enfin, je remercie toute l'équipe audit avec qui j'ai eu la chance de travailler, sans qui, mon expérience n'aurait pas été la même.

# SOMMAIRE

<b>AVANT-PROPOS .....</b>	<b>7</b>
<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>9</b>
<b>PARTIE 1 : - CONTEXTE DE LA MISE EN PLACE DE LA NORME IFRS 15 .....</b>	<b>11</b>
CHAPITRE 1 – GENERALITES SUR LES IFRS .....	12
<b>1.1.1 Les régulateurs .....</b>	<b>12</b>
<b>1.1.2 La mise en œuvre des normes IFRS 15 .....</b>	<b>14</b>
<b>1.1.3 Champ d'application et critères d'adoption des IFRS .....</b>	<b>15</b>
CHAPITRE 2 – L'IFRS 15 : UNE NORME QUI TOUCHE A UN INDICATEUR CLE DE PERFORMANCE : LE CHIFFRE D'AFFAIRES .....	18
<b>1.2.1 Le CA : un indicateur clé de performance.....</b>	<b>18</b>
<b>1.2.2 La reconnaissance du revenu .....</b>	<b>19</b>
<b>1.2.3 Les divergences entre la comptabilisation du CA en normes françaises et en IFRS.....</b>	<b>21</b>
<b>PARTIE 2 : - LES ENJEUX DE LA MISE EN ŒUVRE DE LA NORME IFRS 15 AU SEIN DES SOCIETES DE SERVICES.....</b>	<b>25</b>
CHAPITRE 3 – IFRS 15 : NOUVEAU PROFIL DU CHIFFRE D'AFFAIRES.....	26
<b>2.3.1 Faiblesse des normes IAS 18 et IAS 11.....</b>	<b>26</b>
<b>2.3.2 Présentation de la norme IFRS 15.....</b>	<b>28</b>
<b>2.3.3 Une approche de 5 étapes .....</b>	<b>31</b>
CHAPITRE 4 – LES ENJEUX DE L'APPLICATION LA NORME IFRS 15 .....	40
<b>2.4.1 IFRS 15 : QUELS ENJEUX POUR LES ENTREPRISES ? .....</b>	<b>40</b>
<b>2.4.2 De l'outil normatif à l'enjeu stratégique.....</b>	<b>41</b>
<b>PARTIE 3 - ETUDE QUALITATIVE AUPRES DE PROFESSIONNELS IFRS 15 .....</b>	<b>45</b>
CHAPITRE 5 – METHODOLOGIE DE L'ETUDE ET PRESENTATION DE L'ECHANTILLON .....	46
<b>3.5.1. Question de recherche et hypothèses .....</b>	<b>46</b>
<b>3.5.2 Méthodologie de l'étude.....</b>	<b>47</b>
CHAPITRE 6 – PRESENTATION ET ANALYSE DES RESULTATS .....	49
<b>3.6.1 Présentation des résultats des entretiens .....</b>	<b>49</b>
<b>3.6.2 Analyse des résultats .....</b>	<b>54</b>

## AVANT-PROPOS

Le présent mémoire a été rédigé dans le cadre de mon stage de fin d'étude au sein du Groupe BBM, cabinet d'expertise comptable, d'audit et de conseil afin d'obtenir mon Master en Contrôle de Gestion et Audit Organisationnel (CGAO) à Grenoble IAE.

### **Présentation du cabinet :**

Le Groupe BBM, créé en 1978, est présent dans le sillon Rhône Alpin avec 4 sites en Isère, en Savoie et en Haute Savoie, et accompagne au quotidien des entreprises de différents secteurs et tailles ; de la TPE aux grands groupes internationaux.

La direction est assurée par l'ensemble des associés d'Exigo sous la présidence d'Eric Bacci, et le service audit est sous la responsabilité d'Antoine Sirand, expert-comptable, commissaire aux comptes et associé du groupe.

La holding Exigo détient plusieurs sociétés comme présenté sur l'organigramme ci-dessous :

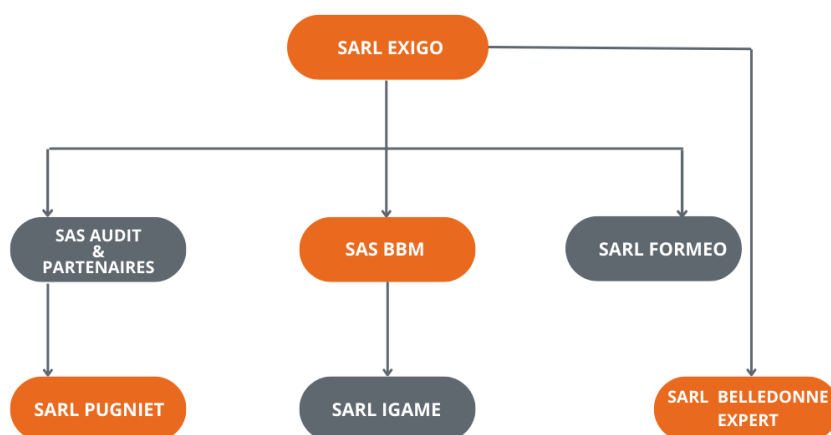


Figure 1: Organigramme juridique<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Groupe BBM, Rapport de transparence 2021. Disponible sur : <https://groupebbm.com/wp-content/uploads/2022/04/Groupe-BBM-Rapport-de-transparence-2020-V2-290421-Sign%C3%A9.pdf>

J'ai effectué mon stage au sein du département audit, qui est rattaché à l'entité « Audit et Partenaires », avec une équipe d'une vingtaine de personnes.

L'organisation du pôle audit consiste à travailler suivant une rotation des équipes, ce qui m'a permis de travailler avec tout le service audit, ce qui a rendu mon expérience encore plus enrichissante.

## INTRODUCTION

*« Non seulement les chiffres gouvernent le monde mais encore montrent-ils comment il est gouverné » Goethe*

Le nombre des transactions sur les marchés financiers connaît une croissance sans précédent. Les opérations financières deviennent de plus en plus complexes, et seule la comptabilité constitue le fondement de la confiance et de la transparence sur lesquelles les marchés financiers sont bâtis.

Aujourd'hui l'information financière est au cœur des processus de l'entreprise, elle est devenue l'outil fondamental de prise de décision. Le manque de fiabilité des informations financières peut constituer une menace pour les marchés financiers.

Avec l'évolution de l'économie internationale, l'information financière doit être universelle, et donc les normes comptables internationales sont devenues nécessaires. Elles, seules, peuvent garantir la comparabilité des informations financières publiées par les entreprises à l'échelle mondiale.

En 2020, plus de 140 pays appliquent les normes IFRS (International Financial Reporting Standard ».

En effet, l'adoption des IFRS a amélioré la transparence et la qualité des états financiers. Toutefois, l'harmonisation des règles comptables n'est pas suffisante ; les scandales financiers sont toujours d'actualité. Les normes comptables internationales doivent suivre l'évolution des marchés financiers et améliorer la qualité des états financiers.

L'IASB, l'élaborateur principal des normes internationales a réussi à avoir un grand pouvoir en développant des normes comptables solides et de grande qualité. Toutefois, « un grand pouvoir implique de grandes responsabilités », l'IASB est obligé de maintenir la qualité, la fiabilité et la transparence des états financiers pour répondre au besoin du marché, d'où le besoin de l'amélioration continue des normes comptables internationales.

Dans cette même optique d'amélioration et d'actualisation des normes IFRS, la norme IFRS 15 « produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients » a remplacé deux anciennes normes ; l'IAS 18 « produits des activités ordinaires », et IAS 11 « contrats de construction ».

La norme IFRS 15 touche un indicateur clé de performance : le chiffre d'affaires. Aujourd'hui, les entreprises font face à plusieurs défis : la mondialisation des marchés, une concurrence intense, des bouleversements dans l'environnement économique, auxquels les performances financières sont très sensibles.

L'implémentation des normes IFRS a souvent des impacts sur les entreprises, tel est le cas de la norme IFRS 15. Dans ce mémoire, nous allons répondre à la problématique suivante :

### **Quels sont les enjeux de la mise en œuvre de la norme IFRS 15 au sein des sociétés de services ?**

Pour répondre à notre problématique, ce mémoire s'articule autour de trois parties. Dans la première partie nous présenterons les principes clés relatifs aux normes IFRS, ainsi que les régulateurs financiers qui participent à l'élaboration de ces normes. Ensuite, nous allons expliquer l'importance de la norme IFRS 15, tout en mettant en place une comparaison entre la comptabilisation du chiffre d'affaires en normes françaises et en IFRS 15.

La deuxième partie présente la norme IFRS 15, le contexte de sa mise en œuvre, son champ d'application ainsi que les faiblesses des anciennes normes IAS 18 et IAS 11. Nous analyserons également la démarche proposée par la norme IFRS 15 pour comprendre son fonctionnement pour pouvoir, par la suite analyser les enjeux liés à son implémentation au sein des sociétés de services.

Dans la troisième partie, nous avons mené une étude qualitative basée sur des entretiens avec des professionnels pour confronter nos résultats avec les conclusions trouvées dans la revue de littérature. Et finalement, la conclusion résumera les résultats des différentes parties.

**PARTIE 1 :**

-

**CONTEXTE DE LA MISE EN PLACE DE LA NORME IFRS 15**

## CHAPITRE 1 – GENERALITES SUR LES IFRS

Ce premier chapitre couvre les notions clés relatives aux normes IFRS. Tout d'abord, nous présenterons les régulateurs financiers participant à la mise en œuvre des normes IFRS. Ensuite, nous découvrirons les sociétés concernées par l'application de ces normes. Finalement, nous nous pencherons sur l'évolution des normes IFRS dans le temps.

### 1.1.1 LES REGULATEURS

Les normes IFRS sont utilisées dans plus de 87% des pays représentant 99% du PIB mondial (Fondation IFRS, 2018)<sup>2</sup>. Ce qui veut dire que l'application des normes IFRS impacte des dizaines de milliers d'entreprises à travers le monde, d'où l'importance d'avoir des régulateurs pour protéger les utilisateurs des états financiers, plus particulièrement, les investisseurs. Dans cette sous-partie, nous allons donc présenter les principaux régulateurs des normes IFRS.

#### A. L'IASB

L'International Accounting Standards Board (IASB) est un organisme privé et indépendant qui a démarré ses activités à Londres en 2001. Il est composé de 14 membres qui sont nommés pour un mandat de cinq ans renouvelable une fois sur trois ans.

L'IASB a pour mission d'élaborer et de publier des normes comptables internationales<sup>3</sup> appelées International Financial Reporting Standards (IFRS), ainsi que de promouvoir leurs

---

<sup>2</sup> FocusIFRS « Mise à jour des profils IFRS de 17 pays africains ». Disponible sur:

[http://www.focusifrs.com/menu\\_gauche/actualites\\_phare/iasb/mise\\_a\\_jour\\_des\\_profils\\_ifrs\\_de\\_17\\_pays\\_africains](http://www.focusifrs.com/menu_gauche/actualites_phare/iasb/mise_a_jour_des_profils_ifrs_de_17_pays_africains)

<sup>3</sup> Banque de France. « International Accounting Standards Board (IASB) », 31 juillet 2017. <https://acpr.banque-france.fr/europe-et-international/cadre-comptable/instances/international-accounting-standards-board-iasb>.

utilisations et d'approuver les interprétations préparées par le comité « International Financial Reporting Standards Interpretations Committee » appelé IFRIC. Ce dernier est responsable d'examiner et de déterminer le traitement approprié des difficultés d'interprétation rencontrées dans l'application d'une norme ou en lien avec les thèmes non couverts par les normes.

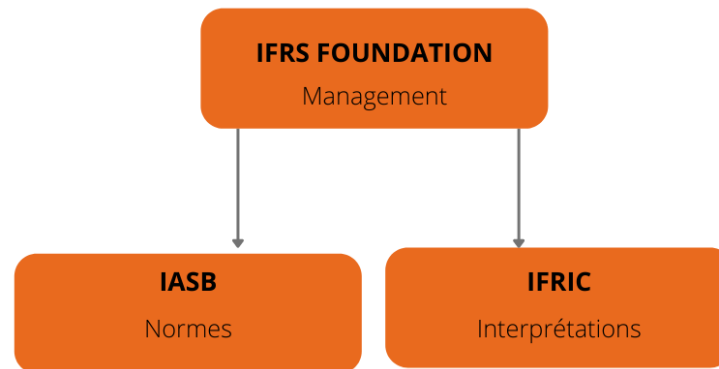


Figure 2: Principales structures des IFRS

## **B. L'ESMA**

L'ESMA (European Securities and Markets Authority), créée en 2011, est une autorité indépendante de l'union européenne (UE), qui assure la stabilité du système financier européen et son bon fonctionnement, en garantissant la protection des investisseurs et en standardisant les règles auxquelles ils sont confrontés. L'ESMA participe également à l'élaboration des normes comptables internationales afin de garantir la transparence des informations financières, et émet également des recommandations en ce qui concerne l'application et l'interprétation de ces normes.

## **C. Le FASB**

Le « Financial Accounting Standards Board » est un organisme privé et indépendant à but non lucratif chargé d'établir des normes de comptabilité conformes aux principes comptables

américains, soit « Generally Accepted Accounting Principles » (GAAP), et d'interpréter les différentes questions rencontrées lors de l'application des normes dans le but de fournir une information transparente aux utilisateurs des états financiers<sup>4</sup>.

### 1.1.2 LA MISE EN ŒUVRE DES NORMES IFRS 15

La figure ci-dessous illustre la hiérarchie des institutions impliquées dans la mise en œuvre des normes IFRS.

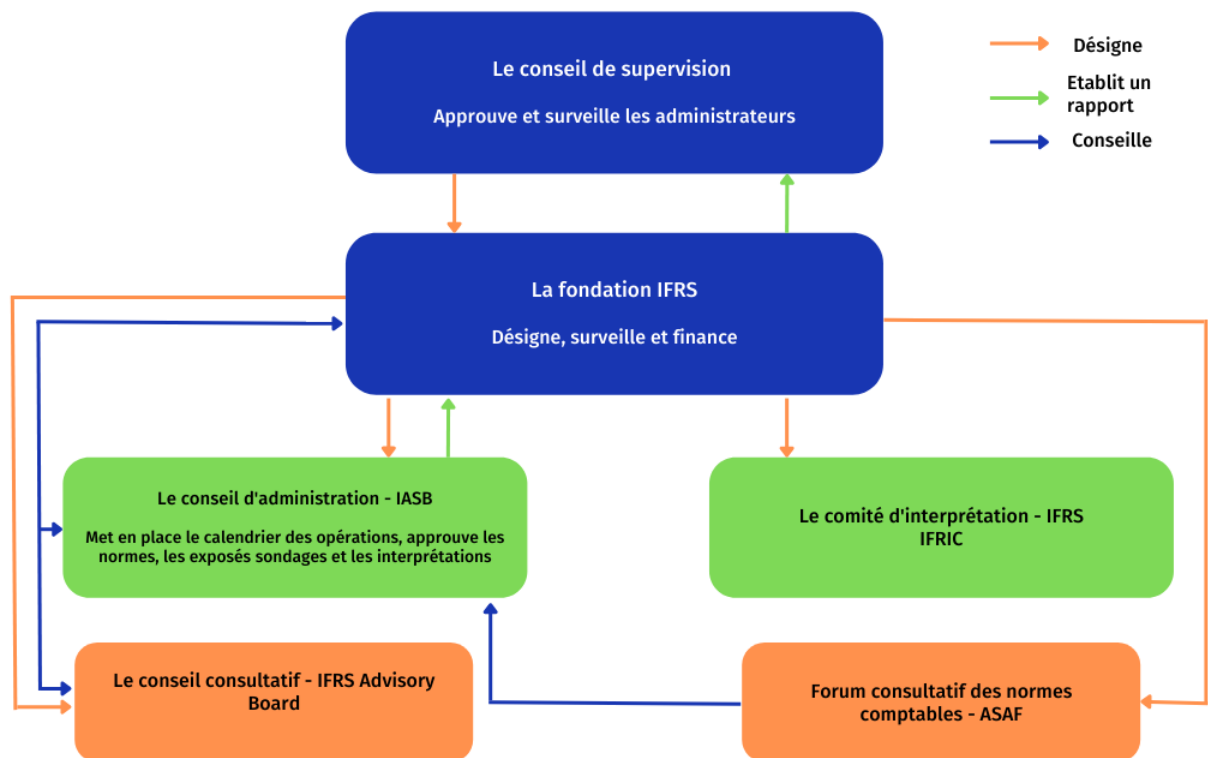


Figure 3: Hiérarchie de la mise en œuvre des normes IFRS

<sup>4</sup> « About the FASB ». Disponible sur : <https://www.fasb.org/page/PageContent?pagelD=/about-us/about-fasb.html>.

Le processus de mise en place d'une norme IFRS débute par une analyse de la norme existante, tout en étudiant la possibilité de créer une nouvelle norme.

Dans un premier temps, les membres de l'IASB abordent les questions relatives au thème traité. Ils analysent les règles actuelles en échangeant avec les normalisateurs comptables nationaux. Ensuite, le « Standards Advisory Council » fournit ses conseils sur la possibilité de lancer un nouveau projet au sein de l'IASB. Si la décision est favorable, l'IASB crée un groupe consultatif chargé de le conseiller. Enfin, un projet de norme, contenant d'autres conclusions et ajustements, est réalisé jusqu'à sa publication.

### **1.1.3 CHAMP D'APPLICATION ET CRITERES D'ADOPTION DES IFRS**

#### ***A. Champ d'application***

L'importance de la comptabilité a été démontrée assez souvent par des scandales tels que Enron (2001), WorldCom (2002), ou encore Parmalat (2003)<sup>5</sup>. Des scandales qui relèvent des faiblesses de certaines normes comptables mais aussi des leçons pour les normalisateurs, les analystes et les autres utilisateurs des états financiers. C'est là où on découvre la nécessité d'avoir des normes comptables internationales qui constituent le fondement de la confiance à l'égard des marchés financiers.

C'est dans cette optique que les entreprises européennes cotées en bourse ont l'obligation d'établir leurs comptes consolidés conformément aux normes IAS/IFRS (règlement CE N° 1606/2002).

---

<sup>5</sup> Véron, Nicolas. « Histoire et déboires possibles des normes comptables internationales ». L'Economie politique 36, n° 4 (2007): 92-112.

Pour les comptes individuels des sociétés cotées, seul le référentiel comptable français est applicable. Cependant, il est possible pour les sociétés non cotées d'établir leurs comptes selon les normes IFRS sur option<sup>6</sup>, selon l'article 5 du même règlement.

### **B. Critères d'adoption des normes IFRS**

Conformément à l'article 3.2 du règlement IAS<sup>7</sup>, « les normes IFRS doivent respecter les conditions suivantes :

- Respecter le principe de l'image fidèle ;
- Répondre à l'intérêt public européen ;
- Répondre aux critères d'intelligibilité, de pertinence, de fiabilité et de comparabilité exigés de l'information financière nécessaire à la prise de décisions économiques et à l'appréciation de la gestion des dirigeants de la société. »

Ce premier chapitre a été consacré à la présentation des principaux régulateurs des normes IFRS, et le champ d'application des normes comptables internationales.

Nous retrouvons alors quatre organismes principaux :

- IASB : qui a pour mission d'élaborer et de publier des normes comptables internationales ;
- IFRIC : qui a pour rôle de proposer des interprétations concernant l'application des normes comptables internationales ;
- ESMA : qui assure la stabilité du système financier européen et son bon fonctionnement en garantissant la protection des investisseurs ;

---

<sup>6</sup> Banque de France. « Normes comptables internationales (IFRS) », 1 août 2017. <https://acpr.banque-france.fr/europe-et-international/cadre-comptable/standards-internationaux/normes-comptables-internationales-ifrs>.

<sup>7</sup> Banque de France. « Processus d'adoption des normes IFRS par l'Europe », 31 juillet 2017. <https://acpr.banque-france.fr/europe-et-international/cadre-comptable/instances/processus-dadoption-des-normes-ifrs-par-leurope>.

- FASB : chargé d'établir des normes de comptabilité conformes aux principes comptables américains.

Toutes les entreprises européennes cotées en bourse ont l'obligation d'établir leurs comptes consolidés conformément aux normes IAS/IFRS car elles rentrent dans le champ d'application des normes comptables internationales, (règlement CE N° 1606/2002).

## **CHAPITRE 2 – L'IFRS 15 : UNE NORME QUI TOUCHE A UN INDICATEUR CLE DE PERFORMANCE : LE CHIFFRE D'AFFAIRES**

Avec la mondialisation des marchés et les bouleversements qui secouent l'environnement économique, les entreprises sont confrontées à une concurrence accrue. Pour faire face à cette concurrence, il est primordial pour les entreprises d'améliorer leurs performances financières afin de satisfaire leurs parties prenantes, principalement les actionnaires.

Les indicateurs permettant le suivi de la performance financière sont assez nombreux, et diffèrent d'une entreprise à une autre selon le secteur d'activité ou encore selon la stratégie de l'entreprise.

Le choix des indicateurs dépend principalement de la perception et la vision de l'entreprise. Cependant, le chiffre d'affaires est un indicateur suivi par toutes les entreprises, sans exception. C'est le chiffre d'affaires qui permet à une entreprise de survivre et de continuer à croître. Par ailleurs, cet indicateur occupe non seulement une place importante chez les entreprises et également chez les investisseurs.

Dans ce second chapitre, nous étudierons l'importance du chiffre d'affaires aux yeux des investisseurs et la raison pour laquelle sa méthode de comptabilisation a été contestée. Nous verrons également la différence entre la comptabilisation du chiffre d'affaires en normes françaises et en norme IFRS.

### **1.2.1 LE CA : UN INDICATEUR CLE DE PERFORMANCE**

Le choix des indicateurs de performance est essentiellement basé sur la culture financière de l'entreprise et sa sophistication. Toutefois, aucune entreprise ne peut négliger le suivi de son chiffre d'affaires. L'amélioration de ce dernier démontre la création de la valeur ajoutée, et que les produits ou les services vendus par l'entreprise intéressent les clients. Le chiffre d'affaires représente d'une certaine façon le premier reflet de l'entreprise. C'est précisément pour cette raison que cet indicateur suscite énormément d'intérêt de la part des investisseurs

qui le considèrent comme l'indicateur clé qui reflète l'évolution de l'activité d'une entreprise et son positionnement sur le marché (FASB, 2014).

Le chiffre d'affaires correspond au « montant des affaires (hors taxes) effectuées par une entreprise avec les tiers dans l'exercice de son activité professionnelle normale et courante » (INSEE, 2021)<sup>8</sup>.

Cependant, l'INSEE précise que le chiffre d'affaires reflète le volume d'affaires engendré par l'activité actuelle de la société et permet ainsi d'évaluer sa dimension. Cependant, pour mesurer l'activité d'une entreprise ou d'un secteur, et pour établir des comparaisons, le chiffre d'affaires n'est pas toujours un indicateur significatif, car il peut comprendre ou non des achats en vue de la revente et de la sous-traitance, selon la méthode de comptabilisation utilisée.

Ce qui veut dire que le chiffre d'affaires ne peut être le seul indicateur utilisé pour analyser les états financiers. Toutefois, il est présent dans de nombreux ratios financiers, et revêt donc une importance capitale dans le processus décisionnel en matière d'investissement et de financement. C'est là où la réglementation de la comptabilisation du chiffre d'affaires prend tout son sens, car beaucoup d'entreprises tentent de « gonfler » leur chiffre d'affaires pour faire apparaître leur entreprise plus rentable que ce qu'elle l'est vraiment en employant des méthodes comme la reconnaissance prématurée des revenus pour répondre aux attentes des investisseurs (Altamuro, Beatty & Weber, 2002) ou encore prétendre d'atteindre les objectifs fixés par la direction.

### **1.2.2 LA RECONNAISSANCE DU REVENU**

Il est important que l'image financière et économique des entreprises soit conforme à la réalité, d'où la nécessité d'établir des normes qui encadrent la comptabilisation des revenus. Le chiffre d'affaires est un indice clé pour toute entreprise, il est souvent utilisé par les parties

---

<sup>8</sup> « Définition - Chiffre d'affaires | Insee ». Disponible sur : <https://www.insee.fr/fr/metadonnees/definition/c1703>.

prenantes, et plus précisément, par les investisseurs, pour évaluer le positionnement et les perspectives d'une entreprise. Toutefois, il s'agit d'un indicateur particulièrement difficile à identifier, et qui fait l'objet de nombreuses discussions entre les préparateurs de comptes, les normalisateurs et les utilisateurs.

La comptabilisation des revenus provenant de la vente de biens reste relativement simple, la complexité apparaît surtout quand il s'agit de la reconnaissance de contrats à long terme dans des sociétés de services.

La reconnaissance du revenu, consiste à considérer que le revenu résultant d'un contrat est légalement reconnu par une entreprise dès lors qu'un certain nombre de conditions sont remplies. Le respect de ces règles est essentiel pour des raisons comptables, légales et financières. Beaucoup d'entreprises tentent de reconnaître leurs revenus le plus rapidement possible pour répondre aux attentes des investisseurs, d'où la nécessité d'avoir des normes précises sur la reconnaissance du revenu. C'est dans ce contexte que deux normes ont été mises en place par l'IASB afin de normaliser la comptabilisation du revenu. Il s'agit des normes :

- IAS 18 sur « les produits des activités ordinaires » ;
- IAS 11 sur « les contrats de construction ».

Cependant, ces deux normes ont relevé beaucoup de faiblesses, que nous traiterons dans *la partie 1.3.2 de ce mémoire*, d'où la publication d'une nouvelle norme IFRS 15 qui a pour objectif d'améliorer la clarté des informations sur la nature, le montant, le calendrier et l'incertitude du chiffre d'affaires et des flux de trésorerie dans le cadre de contrats conclus avec des clients.

### 1.2.3 LES DIVERGENCES ENTRE LA COMPTABILISATION DU CA EN NORMES FRANÇAISES ET EN IFRS

Dans cette sous-partie, nous analyserons les principales divergences de la reconnaissance du chiffre d'affaires selon le PCG et la norme IFRS 15.

#### **A. Contrat à éléments multiples**

Un contrat à éléments multiples désigne, par exemple, une vente d'un bien assortie à une prestation de service. Dans les normes françaises, nous ne retrouvons pas cette notion de contrat à éléments multiples. En pratique, la comptabilisation des produits correspond à la ventilation des prix des biens ou services prévus dans le contrat. Si la ventilation n'est pas mentionnée sur le contrat, le produit global est constaté intégralement lors de la vente du bien ainsi qu'une provision pour prestation à fournir.

Alors que la norme IFRS 15 propose des règles particulières et plus précises pour identifier les éléments à reconnaître séparément du revenu « les obligations de performance » et pour attribuer le prix total du contrat à chacune des « obligations de performance ».

La notion des « obligations de performance » sera détaillée dans la partie 1.3.3 de ce mémoire.

*Exemple :*

*Un éditeur de logiciels vend un logiciel et un contrat d'installation. Le logiciel ne peut fonctionner sans que son installation ne soit effectuée. Seul le vendeur du logiciel est en mesure de réaliser l'installation.*

*→ Le logiciel et l'installation constituent une seule obligation de performance.*

En pratique, cette attribution peut aboutir à reconnaître pour un élément donné un prix différent de celui mentionné dans le contrat et celui facturable (exemple d'un téléphone combiné avec un abonnement).

## **B. Application de la méthode à l'avancement**

Le plan comptable général considère la méthode à l'avancement comme la méthode préférentielle pour les contrats à long terme. Elle est aussi utilisée pour les prestations continues ou discontinues à échéances successives.

En parallèle, en norme IFRS 15, la notion de contrat à long terme ou contrat de construction n'existe plus. L'IFRS 15 définit trois critères applicables à tous les types de biens ou services. Dès qu'un critère est rempli, la méthode de l'avancement doit être appliquée (*les critères de l'adoption de cette méthode seront détaillés dans la partie 1.3.3 de ce mémoire*). En l'absence de critères, le revenu doit être constaté à une date donnée.

## **C. Incertitude du prix final**

En normes françaises, un produit variable reste incertain à la date de clôture, même avec une probabilité élevée. Les produits probables (à l'inverse des charges probables) ne peuvent pas être comptabilisés. Seule la partie du produit incertaine n'est pas comptabilisée.

En appliquant la norme IFRS 15, l'entité doit évaluer les « contreparties variables » et plafonner le montant reconnu en revenu à hauteur du montant pour lequel il est fort probable que le revenu ne sera pas ajusté par la suite à la baisse au moment de la résolution des incertitudes.

### *Exemple : Droit de retour*

*Le 1er janvier N, une entreprise a conclu un contrat de vente de 10 articles dont la valeur unitaire est 300 euros. Le coût de revient de chaque article est de 200 euros. Le client a la possibilité de retourner les articles achetés. Sur la base de son expérience passée, l'entité estime le taux de retour à 10%.*

✓ **Lors de la vente :**

	Débit	Crédit
Créances clients (10 articles x 300 €)	3 000	
CA (90% x 10 articles x 300 €)		2 700
Provision pour retour (10% x 10 articles x 300 €)		300

Dans cette étape, nous déduisons la valeur de ventes des retours estimés du chiffre d'affaires.

✓ **Lors de la sortie du stock :**

	Débit	Crédit
Droit à récupérer les produits (1 article x 200€)	200	
Coût des ventes (9 articles vendus x 200)	1 800	
Stocks (10 articles x 200)		2 000

***D. Transfert de propriété***

Dans la pratique, pour des raisons juridiques et fiscales, les ventes de biens sont comptabilisées en résultat lors du transfert de propriété selon les normes françaises. Par exemple, dans le cas d'une vente avec un accord ferme de rachat, le chiffre d'affaires est comptabilisé au transfert de propriété, mais la plus-value est retraitée pour tenir compte de la substance économique de l'opération. Alors que la norme IFRS 15 précise que la date de reconnaissance du revenu est basée sur la date du transfert du contrôle de l'actif. Par conséquent, le transfert de propriété n'est qu'un indicateur parmi d'autres pour déterminer la date du transfert de contrôle.

### ***E. Programme de fidélité***

Selon le PCG, les droits et avantages accordés à l'occasion de la vente initiale donnent lieu à la comptabilisation d'une provision, et dans certains cas, à la comptabilisation d'un produit constaté d'avance (PCA). En IFRS 15, les ventes de produits ou services assortis de points de fidélité doivent systématiquement donner lieu à la comptabilisation d'un revenu différé correspondant à la valeur des droits accordés aux clients en vue d'obtenir dans le futur des biens ou services gratuits ou à prix préférentiels.

Notre analyse des divergences de la comptabilisation du chiffre d'affaires, selon le PCG et la norme IFRS 15, fait ressortir des faiblesses des règles du PCG. Nous constatons que le plan comptable général n'apporte pas suffisamment de détails en ce qui concerne la comptabilisation du chiffre d'affaires. C'est pourquoi la comptabilisation du chiffre d'affaires en norme française va bientôt évoluer<sup>9</sup>, à travers un projet mené par l'autorité des normes comptables (ANC) qui vise à combler les lacunes du PCG en s'inspirant de la norme IFRS 15, de la doctrine comptable et du droit fiscal.

Pour conclure ce chapitre, le chiffre d'affaires est un indicateur clé de performance, qui est utilisé dans plusieurs ratios permettant de mesurer la performance financière d'une entreprise. Il est souvent perçu comme le miroir d'une entreprise qui reflète l'évolution de son activité. C'est donc un indicateur très suivi par la direction, les actionnaires, les analystes et les investisseurs, car il permet une comparabilité des sociétés.

Quel est donc l'avenir des normes françaises en matière de comptabilisation du revenu, surtout qu'elles font ressortir beaucoup de faiblesses à travers la comparaison que nous avons faite avec la norme IFRS 15 ?

---

<sup>9</sup> Option Finance. « Le chiffre d'affaires en normes françaises va évoluer ». Disponible sur : <https://www.optionfinance.fr/entreprise-finance/le-chiffre-daffaires-en-normes-francaises-va-evoluer.html> (Consulté le 08 mai 2022).

**PARTIE 2 :**

-

**LES ENJEUX DE LA MISE EN ŒUVRE DE LA NORME IFRS 15 AU SEIN DES  
SOCIETES DE SERVICES**

## **CHAPITRE 3 – IFRS 15 : NOUVEAU PROFIL DU CHIFFRE D’AFFAIRES**

Dans ce chapitre, nous allons tout d'abord introduire la norme IFRS 15. Nous analyserons ensuite les faiblesses d'IAS 18 et IAS 11, ce qui explique la publication de la nouvelle norme IFRS 15. Enfin, nous présenterons les objectifs de la nouvelle norme IFRS 15 et les étapes d'implémentation de celle-ci.

### **2.3.1 FAIBLESSE DES NORMES IAS 18 ET IAS 11**

Beaucoup d'entreprises tentent de déclarer un chiffre d'affaires fictif afin d'attirer plus d'investisseurs, ou pour répondre aux attentes des actionnaires. Les normalisateurs et les utilisateurs des états financiers sont conscients de cette problématique et surtout de la complexité du processus de reconnaissance du revenu, et c'est la raison pour laquelle les normes et les règles appliquées dans la comptabilisation du chiffre d'affaires sont en constante évolution.

La norme IFRS 15 a remplacé deux normes, à savoir IAS 18 (produits des activités ordinaires) et IAS 11 (contrats de construction), car elles étaient difficiles à appliquer pour de nombreuses sociétés à cause de leur démarche qui a été jugée comme étant très limitée.

Tout d'abord, les anciennes normes ne définissent pas des critères clairs pour l'identification des contrats et du champ d'application des normes. Ce qui laisse place à l'interprétation des sociétés elles-mêmes, pour déterminer la méthode de comptabilisation à appliquer lorsqu'un contrat comporte des caractéristiques pouvant être interprétées par les deux normes IAS 18 ou IAS 11 (FocusIFRS, 2008).

Les deux normes se basent sur des méthodes différentes de comptabilisation du chiffre d'affaires. En effet, l'IAS 18 se base sur le transfert des avantages et des risques des biens ou services fournis aux clients, alors que la norme IAS 11, se base sur le degré d'avancement du projet. Malgré les interprétations fournies par l'organisme IFRIC en ce qui concerne ces deux

normes pour déterminer la norme qui doit être appliquée, il reste cependant difficile pour les préparateurs des états consolidés de comptabiliser le revenu par manque de directives (Alardin, 2014). Cela conduit les professionnels à établir des traitements comptables différents pour des opérations similaires, ce qui a une incidence négative sur la fiabilité de la comparabilité des comptes des sociétés.

Ensuite, les anciennes normes font apparaître une faiblesse en ce qui concerne la comptabilisation du revenu provenant des contrats à éléments multiples. Les deux normes ne présentent aucune méthode pour identifier les différents éléments d'un contrat conclu avec un client (Mladek, 2014). Dans ce cas-là également, les entreprises déterminent les éléments du contrat et les montants selon leur jugement (Alardin, 2014), et donc réduise la comparabilité des comptes.

Le troisième point faible concerne l'estimation du prix de transaction. Les deux normes (IAS 18 et IAS 11) ne proposent pas de critères ni de méthodes d'évaluation prédéfinies que les entreprises peuvent suivre pour déterminer le prix de transaction. Chaque entreprise fait son choix en fonction de son historique, ses expériences et son jugement (Al Moshashi, 2017).

Enfin, nous pouvons conclure que les faiblesses des deux normes IAS 18 et IAS 11 engendraient un manque de fiabilité au niveau de la comptabilisation du revenu. Les règles n'étaient pas précises et les entreprises pouvaient interpréter les règles selon leur jugement ce qui rend facile la manipulation de la comptabilisation du chiffre d'affaires et peut même entraîner la déclaration d'un chiffre d'affaires fictif. Cela impacte aussi la comparabilité des comptes, qui n'est plus fiable et ne peut rien apporter aux utilisateurs des états financiers.

### 2.3.2 PRESENTATION DE LA NORME IFRS 15

Pour établir leurs comptes consolidés, les entreprises cotées en bourse opérant dans l'Union européenne doivent se conformer aux normes comptables internationales IFRS. Ceci améliore la transparence et facilite la comparabilité des entreprises sur le marché mondial. En effet, les normes IFRS rendent possible l'uniformisation du système comptable entre les différents pays, ce qui permet de comparer les états consolidés des entreprises. C'est la raison pour laquelle, le FASB et l'IASB ont mis en place un projet visant à créer une norme commune pour la reconnaissance des revenus.

La norme IFRS 15 a été publiée en 2014, et entrée en vigueur en 2018, cette norme a remplacé les dispositions existant en IFRS :

- IAS 18 « produits des activités ordinaires » ;
- IAS 11 « contrats de construction ».

Elle remplace également les interprétations correspondantes<sup>10</sup> :

- IFRIC 13 « programmes de fidélisation de la clientèle » ;
- IFRIC 15 « accords de construction de biens immobiliers » ;
- IFRIC 18 « transferts d'actifs provenant de clients » ;
- SIC 31 « produit des activités ordinaires – opérations de troc portant sur des services de publicité ».

L'adoption de la norme IFRS 15 était initialement prévue pour l'exercice 2017. En raison d'un besoin de clarification, son application a été repoussée au 1<sup>er</sup> janvier 2018 avec une possibilité d'une implémentation anticipée. L'IFRS 15 définit donc un nouveau modèle de comptabilisation du chiffre d'affaires.

---

<sup>10</sup> « FocusIFRS - IFRS 15 « Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients » Disponible sur : [http://www.focusifrs.com/menu\\_gauche/normes\\_et\\_interpretations/textes\\_des\\_normes\\_et\\_interpretations/ifrs\\_15\\_produits\\_des\\_activites\\_ordinaires\\_tires\\_des\\_contrats\\_conclus\\_avec\\_des\\_clients](http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ifrs_15_produits_des_activites_ordinaires_tires_des_contrats_conclus_avec_des_clients). (Consulté le 9 mai 2022).

## A. Champs d'application

La norme IFRS 15 concerne la comptabilisation du chiffre d'affaires relatif aux contrats conclus avec les clients.

Toutefois, certains contrats sont exclus, et relèvent de normes spécifiques : les contrats de locations (IAS 17), les contrats d'assurance (IFRS 4, IFRS 17), et les instruments financiers (IFRS 9).

*Exemple : la norme IFRS 15 ne s'appliquera pas à un contrat conclu entre deux sociétés pétrolières qui conviennent d'échanger du pétrole afin de respecter les délais promis à leurs clients<sup>11</sup>.*

### Champ d'application de la norme IFRS 15

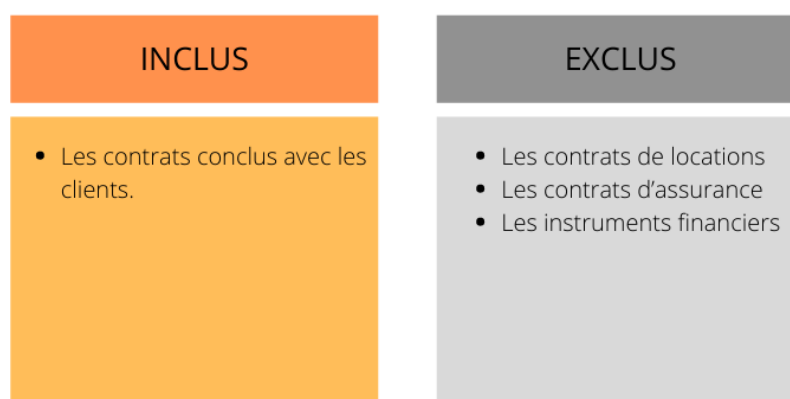


Figure 4: Champ d'application de l'IFRS 15

Une entreprise est concernée par l'application de la norme IFRS 15 à un contrat seulement si le contrat est conclu avec un client. Selon IFRS Foundation (2014), un contrat conclu avec un client est un accord avec une entreprise permettant d'obtenir des biens ou des services qui

<sup>11</sup> ÉDITIONS FRANCIS LEFEBVRE. « Mémento IFRS 2022 ». Disponible sur : <https://abonnes.efl.fr/EFL2/document/?key=QRIFRS&uald=004Z&refId=C270108B74664B-EFL&contextId=149193752&myIndex=1> (Consulté le 10 mai 2022).

font partie des activités ordinaires de l'entreprise en échange d'une contrepartie.<sup>12</sup> Dans le cas où une partie conclue un accord de collaboration avec une entreprise dans le but de participer à la réalisation d'un processus ou une activité, il ne s'agit pas d'un client, car les avantages et les risques sont partagés entre les deux parties du contrat.

Une autre problématique se présente quand un contrat avec un client est partiellement dans le champ d'application de la norme IFRS 15 et partiellement dans le champ d'application d'une autre norme (voir le schéma ci-dessous).

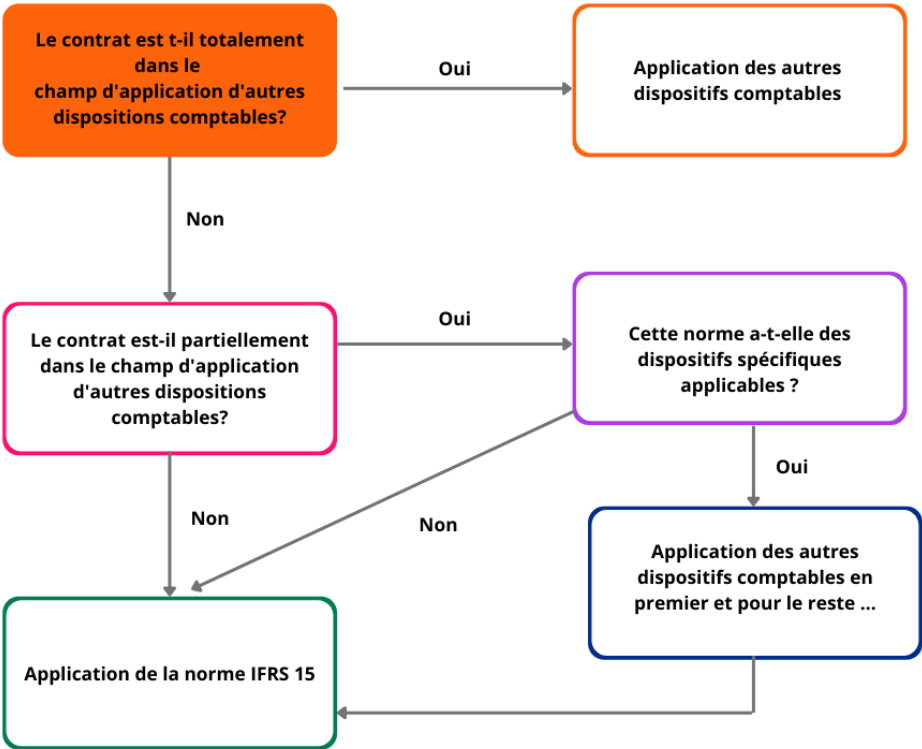


Figure 5: Champ d'application de la norme IFRS 15 (KPMG, 2016)<sup>13</sup>

<sup>12</sup> Collins, Nicola. « IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients », s. d., 62.

<sup>13</sup> Kalavacherla, Donovan, Schurbohm. « IFRS 15 Revenue » Disponible sur : <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/fr-IFRS-15-first-Impressions.pdf> (Consulté le 10 mai 2022).

## **B. Objectif de la norme IFRS 15**

*« L'objectif de la norme IFRS 15 est d'établir les règles applicables par les entreprises pour présenter des informations utiles et fiables aux utilisateurs des états financiers concernant la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie provenant d'un contrat conclu avec un client <sup>14</sup>». (IASB, 2014)*

### **2.3.3 UNE APPROCHE DE 5 ETAPES**

La norme IFRS 15 propose une méthode de 5 étapes (voir le schéma ci-dessous) dans le but d'aider les entreprises dans la reconnaissance de leurs revenus et de donner plus de précisions sur la détermination de la date, et le montant à comptabiliser.

Dans cette sous-partie, nous allons détailler chacune des 5 étapes<sup>15</sup> afin de mieux comprendre cette approche, et en même temps, identifier les difficultés que peuvent rencontrer les entités en appliquant la norme IFRS 15. Il convient de souligner que les difficultés rencontrées dépendront également du secteur d'activité de la société.

---

<sup>14</sup> ARzepkowska. « IFRS 15 – Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients ». Disponible sur : <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/part-i-ifs/broad-topics/ifrs15> (Consulté le 10 mai 2022).

<sup>15</sup> « ÉDITIONS FRANCIS LEFEBVRE - Mémento IFRS 2022 ». Disponible sur : <https://abonnes.efl.fr/EFL2/document/?key=QRIFRS&uald=0059&refId=P5070108B74664B-EFL&contextId=149722654&myIndex=3>.

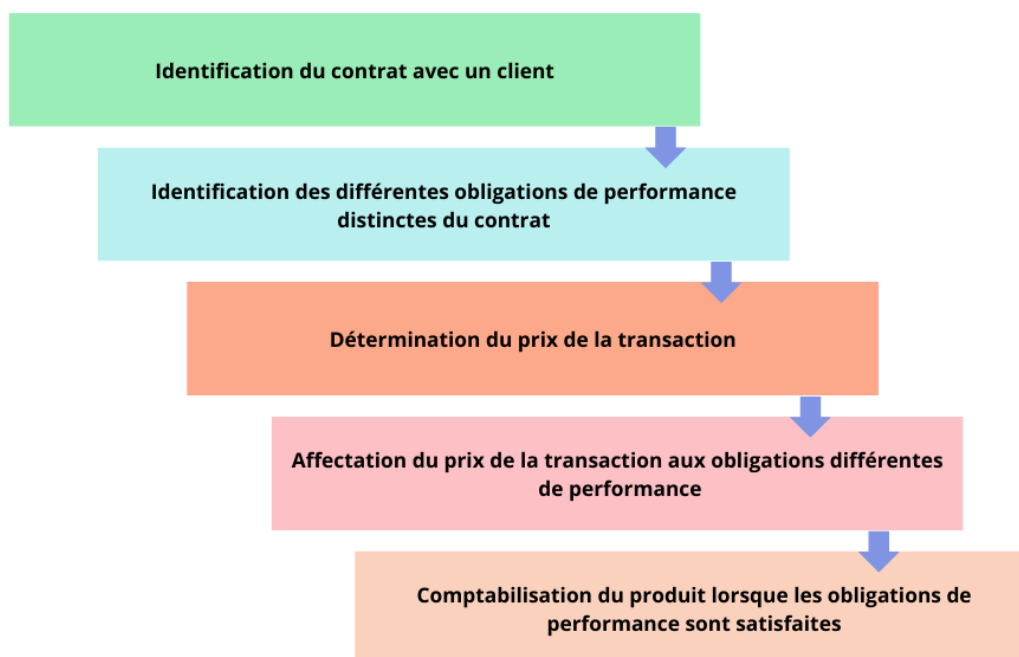


Figure 6: Les 5 étapes pour reconnaître un revenu

### **A. Identification du contrat avec un client**

Cette première étape vise à identifier les contrats relevant du champ d'application de la norme IFRS 15 (PWC, 2016).

Selon l'article 1101 du Code civil (2021), un contrat est défini comme suit :

*« Un contrat est un accord de volonté entre deux ou plusieurs personnes destinées à créer, à modifier, à transmettre ou à éteindre une obligation ».*

Et selon la norme IFRS 15 :

*« Un contrat est un accord qui crée des droits et obligations exécutoires entre deux parties ou plus ». (IFRS 15.10)*

Les entreprises ont donc l'obligation d'appliquer la norme IFRS 15 à l'ensemble de leurs contrats avec leurs clients lorsque certaines conditions sont réunies. Tout d'abord, les parties contractantes doivent approuver le contrat et s'engager à s'acquitter des obligations qui en découlent. Il faut aussi pouvoir identifier les droits de chacune des parties à l'égard des produits ou services à fournir, ainsi que les modalités de paiement. Dans le cas où le contrat entraîne une modification du calendrier, ou du montant des flux de trésorerie futurs de la société, ou encore s'il est probable que l'entité recouvre le paiement auquel elle a droit pour les biens ou services qui sont fournis au client, le contrat en question entre dans le champ d'application de la norme IFRS 15.

Quant au caractère exécutoire d'un contrat, comme évoqué dans la définition précédente, il prend en compte les spécificités et les pratiques commerciales habituelles qui dépendent du secteur d'activité de l'entreprise, de l'environnement légal ou encore du type de client ou de prestations fournies. Il faudra donc exclure tous les biens et services qui sont optionnels. C'est la raison pour laquelle il est parfois compliqué de définir le périmètre du contrat en matière de durée de service ou de quantités de produits et donc le prix total en résultant.

*Exemple :*

*Dans le cas d'un contrat résiliable par l'une des parties du contrat sans pénalité, le contrat n'est pas considéré comme exécutoire et donc ne fait pas partie du champ d'application de la norme IFRS 15.*

Dans cette première étape, c'est plutôt la question du recouvrement qui intéresse le plus les sociétés. Ces dernières doivent analyser la capacité du client à régler le prix conclu dans le contrat. S'il n'est pas probable que le client recouvre le montant de la transaction conclu dans le contrat, la société ne peut donc comptabiliser aucun revenu, et tout montant reçu sera comptabilisé en dette.

Le schéma ci-dessous résume les critères d'identification d'un contrat entrant dans le champ d'application de la norme IFRS 15.



Figure 7: Identification du contrat (KPMG, 2016)

### **B. Identification des obligations de performance du contrat**

Une fois que la société a identifié l'ensemble des contrats conclus avec les clients entrants dans le champ d'application de la norme IFRS 15. La société doit ensuite repérer toutes les obligations de performance du contrat conclu avec le client. Une obligation de performance est définie comme : « *toute promesse figurant dans un contrat conclu avec un client qui prévoit la fourniture d'un bien ou d'un service<sup>16</sup>* ». (Cryns et Minet, 2014). Ensuite, la société doit déterminer exhaustivement tous les biens et services qu'elle doit fournir au client en excluant les activités qui ne représentent pas un transfert de biens ou services au client, même s'il s'agit des activités nécessaires à l'exécution de ce contrat.

#### *Exemple 1 :*

*Une entreprise X propose un téléphone portable associé à un abonnement de 2 ans. Ces deux prestations doivent être identifiées et comptabilisées séparément, même si elles ne sont pas présentées séparément dans le contrat conclu.*

<sup>16</sup> Cryns, C. et Minet, M. (2014). IFRS 15 : une nouvelle norme relative à l'enregistrement des revenus. Comptabilités et fiscalité pratiques, 2014/9, 9-16

Exemple 2 :

*Une entreprise Y fournit à son client la construction d'un bâtiment sur un terrain, les deux prestations (le terrain et la construction) représentent une obligation de performance unique et sont donc comptabilisées ensemble.*

### **C. Détermination du prix de transaction**

Pour mieux comprendre cette phase, il est essentiel de définir une notion clé qui est le prix de transaction. En effet, la norme IFRS 15 définit le prix de transaction comme suit :

*« Le prix de transaction est le montant attendu par la société en contrepartie des biens ou des services fournis au client » (Mémonto IFRS 15, 2022).*

Cette étape vise à déterminer le prix global du contrat. En effet, le prix de transaction inclut une partie fixe mais peut aussi comprendre une partie variable ou des éléments dépendant d'évènements futurs comme les redevances, les avoirs, les rabais, les remises, les ristournes, ou encore les primes de rendement (IFRS 15.51). Lorsque la société veut déterminer le prix de transaction, elle doit tenir compte de l'estimation de la partie variable, quand il y est peu probable de modifier cette estimation. Il existe deux méthodes pour estimer le montant de la partie variable<sup>17</sup> (IFRS 15.53).

➤ La méthode de la valeur attendue :

La société calcule la somme des divers montants de contrepartie possibles pondérés par leur probabilité d'apparition. Cette méthode est utilisée quand l'entreprise a conclu un grand nombre de contrat ayant les mêmes caractéristiques.

---

<sup>17</sup> « ÉDITIONS FRANCIS LEFEBVRE - Normes d'application obligatoire en 2022 ». Disponible sur : <https://abonnes.efl.fr/EFL2/document/?key=IASGB&uald=00BB&refId=P14DCE5BA2907903DEFL&contextId=149722654&myIndex=1>

➤ La méthode du montant le plus probable<sup>18</sup> :

La société détermine le résultat le plus probable du contrat, c'est-à-dire le montant qui a la probabilité la plus élevée d'occurrence par rapport aux autres montants. Cette méthode doit être utilisée lorsque le contrat n'a que deux résultats possibles.

*Exemple :*

*Une entreprise Z va obtenir une prime de performance ou elle ne va pas l'obtenir.*

#### ***D. Affectation du prix de la transaction aux obligations différentes de performance***

Dans cette étape, la société doit affecter à chacune des obligations de performance identifiées dans les étapes précédentes un prix de vente. Pour déterminer le prix de vente de chaque obligation de performance, la société doit considérer le prix auquel elle aurait été vendue dans le cas où elle a été vendue séparément. Le schéma suivant illustre cette démarche d'allocation du prix de vente :

---

<sup>18</sup> Collins, Nicola. « IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients », s. d., 62.

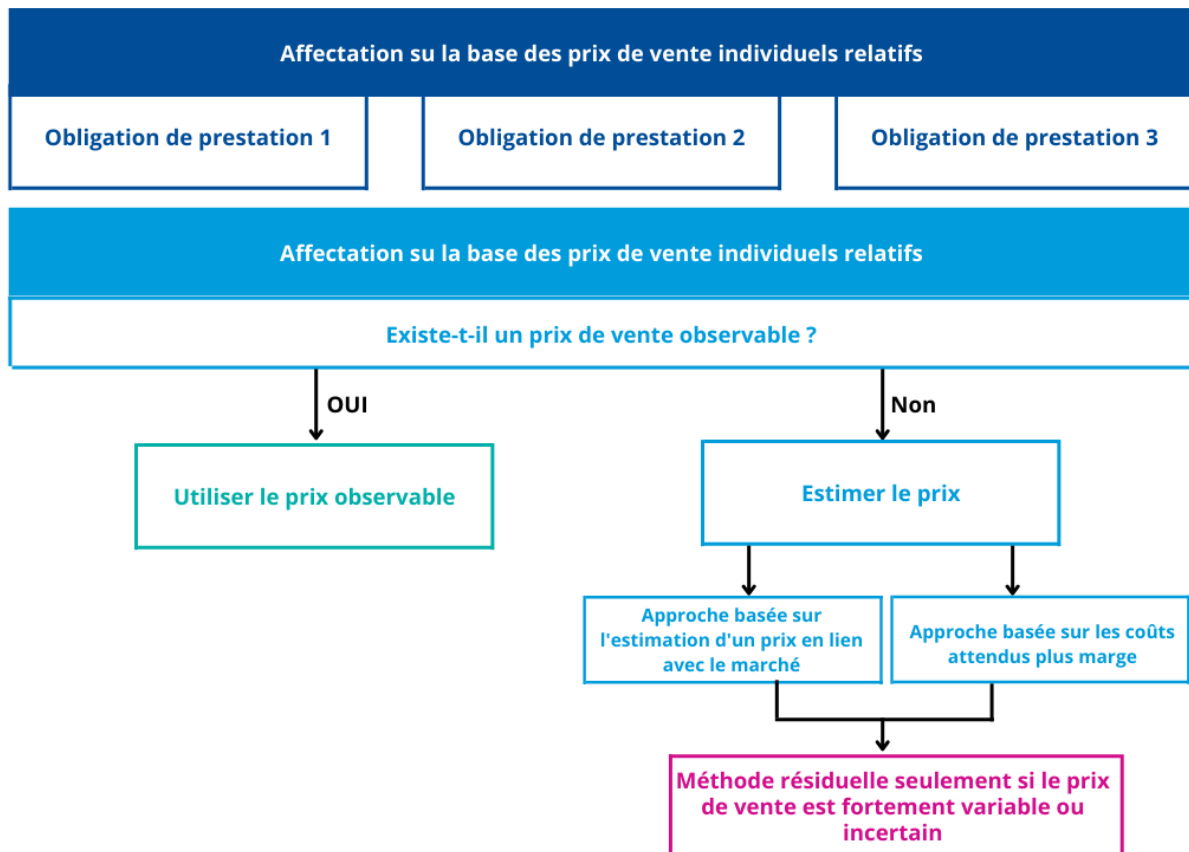


Figure 8: Affectation du prix de la transaction aux obligations différentes de performance (KPMG, 2016)

### ***E. Comptabilisation du produit lorsque les obligations de performance sont satisfaites***

Nous arrivons à la dernière étape proposée par la norme IFRS 15 dans le cadre de la reconnaissance du chiffre d'affaires. Cette phase repose sur le principe du transfert du contrôle, la société peut comptabiliser le revenu une fois que l'obligation de performance est remplie en transférant le contrôle du bien ou service conclu dans le contrat. Le transfert du contrôle peut avoir lieu à une date précise, le revenu est donc comptabilisé à cette même date, ou réparti dans le temps, c'est-à-dire de façon continue, est dans ce cas le revenu sera comptabilisé à l'avancement. Nous considérons qu'une obligation de performance est satisfaite en continu si un des trois critères suivants est rempli :

1<sup>er</sup> critère :

Le client reçoit et consomme simultanément les avantages de la prestation au fur et à mesure que l'entreprise réalise ses performances.

2<sup>ème</sup> critère :

Le client obtient le contrôle de l'actif au fur et à mesure que la société le construit.

*Exemple : La construction d'un actif sur le site du client.*

3<sup>ème</sup> critère :

La société construit un actif selon les spécifications du client, c'est-à-dire que l'actif ne peut être fourni à aucun autre client. En d'autres termes, il n'existe aucune utilisation alternative possible par la société, et donc cette dernière dispose d'un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation réalisée à date en cas de résiliation.

La norme IFRS 15 propose une démarche théorique assez détaillée pour aider les entreprises dans le processus de reconnaissance du revenu. Tout cela dans le but de montrer une image qui reflète la réalité de la situation financière des entreprises pour les utilisateurs des états financiers. Il est important de préciser que l'application de cette démarche en 5 étapes n'est pas toujours évidente, surtout dans le cadre de prestation de services, et la complexité de certaines étapes dépendront principalement des spécificités de chaque secteur d'activité (construction, immobilier, télécommunications, santé, technologie...). En effet, même si la démarche de comptabilisation du chiffre d'affaires est la même pour tous les secteurs d'activité, la reconnaissance du revenu reste cependant complexe et varie énormément entre les entreprises même entre celles du même secteur. Et donc l'impact de l'application de la norme IFRS 15 n'est pas différent uniquement d'un secteur à un autre mais même entre des entreprises du même secteur.

Même après l'entrée en vigueur de la norme IFRS 15 il y a quatre ans, il existe toujours un manque de clarté sur certains aspects de la norme. Il existe donc encore un besoin d'apporter plus de précisions aux méthodes de reconnaissance du revenu en fonction des divers secteurs d'activité.

## CHAPITRE 4 – LES ENJEUX DE L'APPLICATION LA NORME IFRS 15

Les entreprises sont les principales utilisatrices des normes IFRS, et ce sont elles qui permettent aux normalisateurs et aux analystes de mesurer l'efficacité d'une nouvelle norme, ses forces et ses faiblesses. Dans ce 4ème chapitre, nous allons analyser les principaux enjeux de la norme IFRS 15 sur les entreprises.

### 2.4.1 IFRS 15 : QUELS ENJEUX POUR LES ENTREPRISES ?

Les difficultés d'application de la norme IFRS 15 ainsi que ses impacts varient d'une société à l'autre, en fonction de son secteur d'activité et de ses spécificités. Cela fait en sorte que certaines entreprises sont plus affectées que d'autres.

D'après Loriane Rapinat, directeur associé d'un cabinet d'audit, par rapport à l'application de la norme IFRS 15 :

*« Les secteurs qui connaissent l'impact le plus fort sont le secteur de télécommunications, la sous-traitance, l'aéronautique, l'immobilier et l'automobile<sup>19</sup> ».*

C'est pour cette raison que nous nous sommes focalisés sur le secteur des services dans la rédaction de ce mémoire. Le premier défi pour les entreprises est, bien évidemment, l'évaluation du chiffre d'affaires. L'application de la norme a engendré une baisse de la valeur du chiffre d'affaires pour la majorité des entreprises par rapport à l'ancienne méthode de reconnaissance du revenu. Cet impact sur le chiffre d'affaires est dû principalement à son étalement dans le temps.

---

<sup>19</sup> Option Finance. « Le chiffre d'affaires en normes françaises va évoluer ». <https://www.optionfinance.fr/entreprise-finance/le-chiffre-daffaires-en-normes-francaises-va-evoluer.html>.

### Exemple : Secteur immobilier

*La société A vend des appartements sur plans, la norme IFRS 15 oblige à répartir le coût du terrain dans ses charges tout au long de la vente des appartements, et non d'un seul coup, au début ou à la fin de la commercialisation.*

Cependant, les entreprises constatent d'autres effets de la norme IFRS 15 au-delà de l'évaluation du chiffre d'affaires et son impact sur les états financiers. L'application de cette norme peut également impacter l'organisation interne de l'entreprise, c'est-à-dire, sa stratégie, ses objectifs à moyen et long terme, son prévisionnel, ses choix des indicateurs de performance (KPI), ou encore son système d'information.

#### **2.4.2 DE L'OUTIL NORMATIF A L'ENJEU STRATEGIQUE**

La réglementation comptable peut souvent avoir des impacts sur la stratégie de l'entreprise. En effet, la norme IFRS 15 a une portée plus opérationnelle et stratégique qu'une simple fonction normative. Le schéma suivant illustre cette idée.

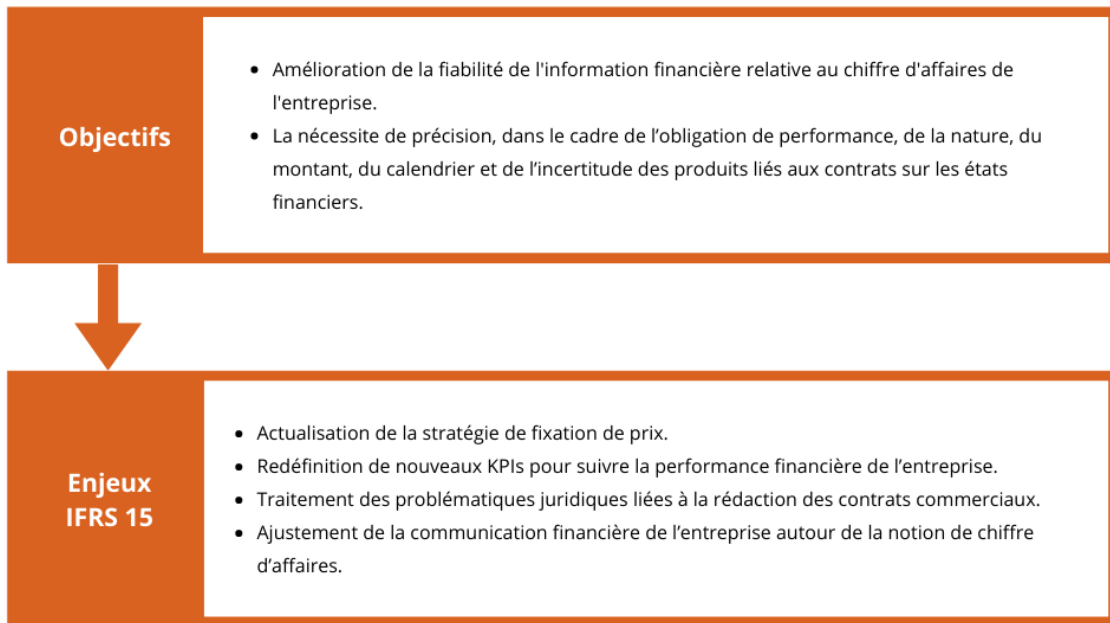


Figure 9: Enjeux de l'IFRS 15

Les enjeux extra-comptables de l'IRS 15 sont multiples. Tout d'abord, l'application de cette norme nécessite une collaboration étroite entre les équipes financières et les équipes responsables de la détermination des prix de biens et services vendus par l'entreprise. En effet, le prix auquel une société vend un bien ou un service peut ne pas être le même prix qui sera comptabilisé. Comme nous l'avons vu dans la *partie 1.1.3*, la société doit considérer le prix auquel elle aurait vendu le bien ou le service comme s'ils avaient été vendus séparément.

*Exemple :*

*Une entreprise M vend des licences de logiciels à des entreprises et propose des tarifications en fonction du volume, c'est-à-dire, le prix facturé au client dépend du volume acheté. C'est une stratégie utilisée par les entreprises pour fidéliser les clients avec des réductions intégrées comme ils achètent plus de volume. Le montant à comptabiliser peut-être déterminer de plusieurs méthodes (voir Figure 8 dans la partie 1.3.3), et sera donc différent du prix facturé au client.*

Il est donc important de comprendre les répercussions du choix de tarifications sur la reconnaissance du revenu, et vice-versa, les équipes financières doivent être capable de comprendre les motivations derrière l'établissement d'un certain modèle de tarification<sup>20</sup>. Les entreprises doivent également être capables de suivre la cohérence entre les prix proposés aux clients et les prix comptabilisés, pour faciliter la prise de décisions en matière de tarification à des futurs contrats<sup>21</sup>, et améliorer la rédaction des contrats conclus avec les clients. En effet, la comptabilisation du revenu dépend énormément des spécificités de chaque contrat (*traité dans la partie 1.3.3*), pour cela, les entreprises doivent être capable de traiter les problématiques liées à chaque contrat pour garantir une évaluation correcte du CA et qui garantit la transparence et la fiabilité des informations publiées.

L'IFRS 15 a remplacé les normes IAS 18 et IAS 11 ; ces dernières laissaient place à beaucoup d'interprétations de la part des entreprises, ce qui entraînait une difficulté pour comparer deux entreprises du même secteur d'activité. Cette nouvelle norme est censée permettre d'harmoniser la comptabilisation du chiffre d'affaires pour tous les secteurs d'activité. Toutefois, cela fait apparaitre un enjeu majeur qui est l'enjeu humain. Beaucoup d'auteurs confirment la complexité de l'application de la norme, qui dépend des secteurs d'activité mais également des spécificités des entreprises, ce qui créait le besoin chez les entreprises d'avoir, non seulement, des spécialistes de la norme IFRS 15, mais des spécialistes dans leur secteur d'activité également. L'enjeu humain constitue un réel défi pour les entreprises, qui font appel pour la plupart à des cabinets extérieurs pour les accompagner dans l'application de la norme, mais également pour mesurer l'impact de la norme sur leur activité.

Enfin, la norme IFRS 15 redessine le profil du chiffre d'affaires des entreprises, et en même temps, fait naitre de nouveaux enjeux. Les entreprises se soucient donc de l'impact de la norme sur l'évolution de la performance financière. Cette dernière est mesurée par les entreprises à travers des indicateurs de performance (KPI). Il est donc évident que les indicateurs basés sur le chiffre d'affaires seront également impactés par la norme. Si le chiffre

---

<sup>20</sup> Delphix, Monika Saha-. « Pricing & Revenue Recognition: Two Sides of a Very Valuable Coin ». Zuora. Disponible sur : <https://www.zuora.com/guides/pricing-revenue-recognition-two-sides-of-a-very-valuable-coin/>.

<sup>21</sup> CFO. « How Revenue Recognition Impacts Pricing Strategy », 27 novembre 2017. Disponible sur : <https://www.cfo.com/accounting-tax/2017/11/revenue-recognition-impacts-pricing-strategy/>.

d'affaires reconnu se dégrade à cause de l'étalement dans le temps par exemple, les KPI liés au CA se dégraderont également. Il est donc important pour les entreprises d'actualiser les KPI utilisés pour pouvoir isoler l'impact de la nouvelle norme et évaluer la performance financière par rapport aux objectifs fixés.

La complexité de la norme IFRS 15 la rend toujours un sujet d'actualité même après quelques années de son application. Encadrer la comptabilisation du chiffre d'affaires pour tous les secteurs et à l'échelle mondiale représente un réel défi pour les normalisateurs, les utilisateurs des états financiers, les analystes et surtout pour les entreprises. Il est donc nécessaire pour les sociétés de mesurer l'impact de cette norme sur leur état financier, et également sur leur organisation interne.

## PARTIE 3

-

### ÉTUDE QUALITATIVE AUPRES DE PROFESSIONNELS IFRS 15

## CHAPITRE 5 – METHODOLOGIE DE L'ETUDE ET PRESENTATION DE L'ECHANTILLON

Les deux premières parties de ce mémoire portaient sur la revue de la littérature relative à l'IFRS 15. Ces parties visaient à comprendre l'objectif de cette norme, son fonctionnement et surtout les enjeux liés à sa mise en œuvre au sein des sociétés de services. Ce qui nous a aidé à formuler des hypothèses et à mieux comprendre l'analyse qualitative dans cette deuxième partie.

L'objectif de l'étude qualitative est de confronter ce qui est écrit dans la partie théorique à nos résultats qui découlent des interviews réalisées auprès de professionnel utilisant la norme IFRS 15. A travers notre étude, nous cherchons à comprendre quels sont les enjeux liés à la mise en œuvre de la norme IFRS 15 dans les sociétés de services.

L'analyse qualitative est divisée en 2 chapitres. Le premier chapitre consiste à présenter la méthodologie suivie pour répondre à notre problématique, l'échantillon ainsi que le déroulement des entretiens. Dans le deuxième chapitre, nous présenterons et analyserons les résultats.

### 3.5.1. QUESTION DE RECHERCHE ET HYPOTHESES

Pour rappel, dans ce mémoire nous traitons la problématique suivante :

*« Quels sont les enjeux liés à la mise en œuvre de la norme IFRS 15 au sein des sociétés de services ».*

Au fil de la revue de littérature développée nous constatons que même après plus de 4 années d'entrée en vigueur de la norme IFRS 15, beaucoup d'entreprises rencontrent toujours des difficultés lors de l'application de la norme (**Hypothèse 1**). Le niveau de difficulté de l'application de la norme peut différer d'une société à l'autre en fonction des secteurs d'activité et du type des contrats conclus avec les clients. Toutefois, le secteur le plus impacté est le secteur de la construction (**Hypothèse 2**). De plus, l'implémentation de la norme IFRS 15 peut entraîner des modifications de la stratégie de l'entreprise (**Hypothèse 3**), ou encore

peut susciter une actualisation des indicateurs de performance (KPI) utilisés (**Hypothèse 4**). Ensuite, nous avons l'enjeu humain qui apparaît à travers le manque de spécialistes dans la norme IFRS 15 qui peuvent accompagner les entreprises pour une bonne compréhension et application de la norme (**Hypothèse 5**). L'application de la norme IFRS 15 pousse les fonctions financières à se rapprocher du système d'information (**Hypothèse 6**). Enfin, la norme IFRS 15 n'a pas réussi à relever les défis et proposer des solutions aux défaillances des normes IAS 18 et IAS 11 (**Hypothèse 7**).

### **3.5.2 METHODOLOGIE DE L'ETUDE**

Pour apporter des réponses à notre problématique et confirmer ou infirmer les hypothèses que nous avons émises dans la partie 1.5.1, nous avons fait le choix de mener une étude qualitative à travers la réalisation des entretiens avec des professionnels qui utilisent la norme IFRS 15 dans des sociétés de services de différents secteurs, ou des professionnels externes à l'entreprise comme des spécialistes IFRS, auditeurs, ou comptables ayant accompagnés des sociétés de services appliquant la norme IFRS 15.

Le tableau suivant présente les profils des professionnels interrogés dans le cadre de cette étude.

Répondant	Poste occupé	Secteur d'activité
R1	Expert-comptable	Comptabilité
R2	Directeur financier	Assurance
R3	Comptable Senior	Construction
R4	Chef comptable	Informatique et progiciel
R5	Consultant	Services financiers
R6	Associé	Audit et services financiers
R7	Manager Audit	Comptabilité
R8	Directeur financier	Communication
R9	Manager Audit	Comptabilité
R10	Directrice financière	Conseil

Figure 10: Profils des professionnels interrogés

Les profils choisis pour les entretiens sont assez variés, les professionnels interrogés travaillent dans des entreprises de secteurs différents (assurance, informatique, communication, et conseil), tandis que d'autres travaillent dans des cabinets d'expertise, de commissariat aux comptes et conseil, accompagnent des clients opérants dans des activités variées (installations de stations hydrogène, énergie, construction...)

Avant d'entrer en contact avec les professionnels, j'ai réalisé un guide d'entretien en deux langues ; en français (voir annexe 1) et en anglais (voir annexe 2) pour interroger des professionnels anglophones. Le but du guide d'entretien est de cadrer les échanges et de s'assurer d'avoir toutes les réponses qui nous permettront d'affirmer ou d'infirmer les hypothèses émises. Evidemment, les questions ont été adaptées en fonction des interrogés et du déroulé de l'entretien. Certains entretiens se sont déroulés en face à face, d'autres se sont déroulés à distance (par zoom ou par appel téléphonique).

## CHAPITRE 6 – PRESENTATION ET ANALYSE DES RESULTATS

Dans ce chapitre, nous allons présenter et analyser les résultats conclus à partir des entretiens menés avec des professionnels de pays différents exerçant des métiers différents dans divers secteurs d'activité avec un point en commun : l'application de la norme IFRS 15 dans leurs métiers.

### 3.6.1 PRESENTATION DES RESULTATS DES ENTRETIENS

Tout d'abord, tous les entretiens commençaient par une présentation du contexte de l'étude, l'objectif de l'entretien, et du sujet de recherche que nous menons. Ensuite, les répondants présentaient leurs parcours et expériences. La diversité des profils des répondants nous ont permis d'avoir des visions différentes sur la problématique de l'IFRS 15, ce qui a permis d'enrichir notre analyse.

#### **A. IFRS 15 : entre attentes et réalité**

Beaucoup de travaux ont été effectués avant l'entrée en vigueur de la norme IFRS 15 le 1<sup>er</sup> janvier 2018, sur les potentiels impacts prévus. Certains qualifiaient la norme IFRS 15 comme « *la norme révolutionnaire* » (R7). Cependant, peu de travaux ont été conduits après l'application de la norme pour vérifier la pertinence des conclusions que nous retrouvons dans les anciennes recherches et revues de littérature.

C'est la raison pour laquelle nous avons demandé à nos interrogés comment ils perçoivent la norme IFRS 15.

*« Le caractère général de la norme IFRS 15 permet une meilleure comparabilité des informations financières communiquées par les entreprises à l'échelle mondiale. » (R1)*

*« L'IFRS 15 est un changement inutile, notamment en raison de sa complexité et les efforts de mise en œuvre qu'elle exige. » (R3)*

*« Il est vrai que la norme IFRS 15 a nécessité beaucoup d'efforts au début de son implémentation, surtout pour les contrats à long terme, mais après l'identification des retraitements à faire, l'application devient simple à réaliser car le type de contrats conclus avec les clients est assez similaire. » (R5)*

*« La norme a été sous-estimé » (R7)*

*« La norme manquait de clarté, il a fallu beaucoup d'efforts pour maîtriser le fonctionnement de la norme IFRS 15. » (R10)*

Les points de vue des répondants divergent entre partisans et opposants de la norme IFRS 15. Toutefois, nous constatons que 75% des interrogés ont une vision pessimiste de la norme, principalement due à sa complexité, ou encore son manque de clarté dans certaines étapes de son application. Les avis dépendent également du secteur d'activité dans lequel les interrogés travaillent. En effet, la complexité de la norme dépend notamment du secteur d'activité de l'entreprise.

Selon le répondant 3, qui travaille dans le secteur de construction, la norme IFRS 15 manque toujours de clarté. Ceci implique un effort d'interprétation et de jugement de la part des entreprises, qui sont susceptibles de conduire à une application différente de la norme, même pour deux entreprises semblables.

La norme IFRS 15 est beaucoup critiquée par rapport à son application dans le secteur de construction. La norme est très générique et manque beaucoup de clarté. Ce qui met en question l'atteinte de son objectif majeur qui consiste à garantir une meilleure comparabilité des informations financières publiées par les entreprises.

## **B. IFRS 15 : quels sont les secteurs les plus impactés ?**

D'après les répondants, le secteur de plus impacté par la norme IFRS 15 est le secteur de construction, car c'est un secteur où on retrouve beaucoup de contrat à long terme qui s'étalent sur plusieurs exercices. Avant l'entrée en vigueur de la norme IFRS 15, le secteur de construction avait une norme propre à lui, c'est la norme IAS 11. Pour certains professionnels (R1, R3, R6, R7, et R9) l'ancienne norme était beaucoup plus claire et facile à appliquer.

*« Pour le secteur de construction, la norme IFRS 15 est un retour en arrière ». (R3)*

En général, tous les répondants confirment que la norme IFRS 15 n'a un impact significatif que quand il s'agit de contrats à long terme comme dans le secteur de construction où il existe deux phases : la phase « Build » qui consiste à réaliser le produit, et ensuite la phase « Run » où le contrôle du produit est transféré au client.

## **C. Les enjeux stratégiques**

L'un des objectifs de ce mémoire est de déterminer quels sont les enjeux liés à l'implémentation de la norme IFRS 15. Dans la revue de littérature, nous avons parlé d'un enjeu stratégique, nous avons donc interrogé les professionnels pour avoir leur point de vue sur le sujet.

Encore une fois les avis sont divergents pour cette question. D'une part, certains répondants estiment que l'impact de la norme IFRS 15 est plutôt faible donc aucun impact sur la stratégie de l'entreprise (R2, R4, et R9).

Les autres répondants, qui constituent une majorité, estiment qu'il y a bien un enjeu stratégique qui se présente. Le répondant 7 parle plutôt d'une actualisation de *Business Model*. En effet, après la publication de la norme IFRS 15, la majorité des entreprises ont revu leurs Business Model. En effet, l'enjeu majeur rencontré par la plupart des entreprises était relatif à l'identification des contrats et des obligations de performances mentionnés dans les

contrats conclus avec les clients. Cette notion d'obligation de performance, qui n'était pas présente dans l'ancienne norme, était difficile à repérer dans les contrats. Cela a poussé la plupart des entreprises à revoir la composition des contrats en sorte qu'il y ait moins de retraitements possibles pour affiner l'impact de l'IFRS 15 sur les comptes. D'autre part, la norme IFRS 15 touche à une notion clé dans toute stratégie d'entreprise qui est le chiffre d'affaires, il est donc tout à fait logique qu'il ait un besoin d'actualisation de la stratégie d'entreprise, tout en tenant en compte les impacts de la norme sur les comptes de la société.

#### ***D. Actualisation des KPIs***

Selon 80% des répondants, les entreprises fortement impactées par la norme IFRS 15 doivent actualiser leurs KPIs. L'impact de l'IFRS 15 sur les comptes d'une société peut être positif comme négative. Le cas le plus courant est qu'il y a une baisse du chiffre d'affaires à cause de l'étalement du CA dans le temps. Cependant, il existe des entreprises qui ont constaté un impact positif sur leurs comptes après l'application de la norme IFRS 15 (R8).

Dans le cas des entreprises qui agissent en tant que « principal », c'est-à-dire des entreprises agissant pour leur propre compte, certains coûts refacturables aux clients étaient imputés en moins du CA selon l'ancienne norme IAS 18. Ce qui veut dire, que ces coûts étaient exclus dans la mesure de la performance opérationnelle. Après l'application de la norme IFRS 15, ces coûts refacturables aux clients sont comptabilisés en chiffres d'affaires et en coûts de vente. Dans ce cas, il serait intéressant que l'entreprise mette en place un indicateur qui correspond au CA après avoir déduit des coûts refacturés aux clients.

En contrepartie, les répondants 4 et 5 affirment qu'ils ne trouvent aucun intérêt à actualiser les KPIs. En effet, les changements de méthodes comptables n'ont pas pour objectif d'améliorer la performance d'une société ni de la dégrader. Certes il peut y avoir des impacts qui entraînent une baisse de chiffre d'affaires sur quelques exercices en fonction du secteur d'activité et des spécificités des contrats, mais cet impact est limité dans le temps. D'où l'absence du besoin d'actualiser les KPIs.

### ***E. IFRS 15 : l'enjeu humain et l'impact sur la SI***

Tous les répondants ont confirmé qu'il existe un manque de spécialiste de la norme IFRS 15. En plus, les répondants pensent qu'il manquait un accompagnement des entreprises dans le début de l'implémentation de la norme. « *Peut-être qu'il n'y avait pas un besoin* » (R7). Aucun des répondants n'a pu identifier la cause de ce manque de spécialistes.

Ensuite, vient la question du lien entre l'IFRS 15 et le système d'information. Tous les répondants estiment que la norme n'a pas nécessité beaucoup de changements au niveau des SI utilisés par les entreprises.

Pour la majorité des interrogés, les entreprises où ils travaillent ou les clients qu'ils accompagnent font les retraitements nécessaires par l'IFRS 15 sur Excel (R7). Certes il existe bien évidemment des modules développés par des éditeurs de logiciels comme SAP, mais les entreprises n'ont pas senti le besoin ou plutôt l'urgence d'avoir un module propre pour la norme IFRS 15, afin d'appliquer la norme telle qu'a été le cas pour la norme IFRS 16 (Contrats de location) (R6 et R7).

Dans la démarche proposée par l'IFRS 15, c'est dans l'étape d'identification des contrats, surtout les contrats à long terme, où nous constatons l'intérêt et l'utilité des systèmes d'information (R3).

Dans le cas où les entreprises doivent traiter un grand nombre de contrats conclus avec des clients, avec des spécificités différentes. Un système d'information, pouvant traiter un maximum de data, constitue, bien évidemment, un gain de temps pour les entreprises.

Pour conclure, 100% confirment que la norme IFRS 15 n'a pas créé un besoin de changement des systèmes d'information dans les entreprises.

### 3.6.2 ANALYSE DES RESULTATS

La première partie de ce mémoire nous a permis d'analyser les études qui ont été menées sur la norme IFRS 15 par rapport aux enjeux de l'implémentation de la norme au sein des sociétés de services, pour finir par émettre des hypothèses que nous avons vérifiées par une étude qualitative basée sur des entretiens avec des professionnels. La partie précédente décrit le déroulement des entretiens ainsi que les résultats conclus. Dans cette partie nous allons analyser les résultats obtenus à partir des entretiens pour valider chacune des hypothèses (*partie 2.5.1*).

#### *Hypothèse 1 :*

*« Les entreprises rencontrent toujours des difficultés dans le cadre de l'application de la norme IFRS 15 même après 4 ans d'entrée en vigueur »*

Comme nous l'avons déjà mentionné, il existe peu de travaux qui étudient la norme IFRS 15 après son entrée en vigueur. La plupart des travaux ont été mené bien avant, et présentaient les potentiels impacts de la norme sur les sociétés se trouvant dans le champ de la norme. La plupart des articles confirment que la norme IFRS 15, telle qu'elle est présentée manque beaucoup de clarté et son application paraît relativement complexe.

Il s'avère à travers les échanges avec la majorité des professionnels que l'hypothèse est plutôt vraie pour les contrats à long terme ; qui s'étalent sur plus de deux exercices et notamment dans le secteur de construction. En effet, le passage d'une norme plus spécifique pour ce type de contrats (IAS 11) à une norme généraliste qui s'applique à tous les secteurs n'a pas eu de succès auprès des professionnels travaillant dans des activités avec des contrats à long terme. Comme le répondant 7 a confirmé, même s'il est facile d'identifier les retraitements à faire, il est parfois compliqué d'identifier les écritures comptables qui doivent être passées.

En dehors des contrats à long terme, tous les répondants ont confirmé que la difficulté était bien présente au début de l'implémentation de la norme ; comme pour toutes les normes d'ailleurs, mais une fois que le mécanisme du fonctionnement de la norme est maîtrisé, il n'y a plus aucune problématique au niveau des retraitements à effectuer.

Nous pouvons donc valider l'hypothèse partiellement. En effet, l'application de la norme IFRS 15 est assez simple dans le cas des contrats à court terme mais reste cependant compliquée dans le cas des contrats à long terme comme dans le secteur de construction.

Ces arguments présentés nous permettent de valider l'hypothèse suivante également :

*Hypothèse 2 :*

*« Le niveau de difficulté de l'application de la norme IFRS 15 peut différer d'une société à l'autre en fonction des secteurs d'activité et du type des contrats conclus avec les clients. En effet, le secteur le plus impacté est le secteur de construction ».*

Tous les répondants, et sans exception, ont confirmé que le secteur d'activité le plus impacté par la norme est le secteur de construction. Dans ce type d'activité, nous retrouvons le plus souvent des contrats à long terme qui sont généralement plus difficiles à traiter. Dans le secteur de construction, et après l'application de la norme IFRS 15, nous constatons le plus souvent une baisse du CA qui est liée à l'étalement du CA sur plusieurs exercices en fonction des contrats conclus avec les clients.

*Hypothèse 3 :*

*« La norme IFRS 15 peut avoir un impact sur la stratégie de l'entreprise ».*

Dès l'entrée en vigueur de la norme IFRS 15, le but principal des entreprises étaient de minimiser l'impact de la norme sur les états financiers. Une fois que cet impact a été identifié,

la plupart des entreprises ont modifié leurs contrats en sorte qu'il y ait le moins de retraitements possible. Cela peut entraîner une modification du Business Model de l'entreprise. Cette modification fait en sorte que l'impact de la norme IFRS 15 sur la plupart des comptes des sociétés est non significatif. Les entreprises n'ont donc aucun besoin de modifier leur stratégie. Cette hypothèse n'est donc pas validée.

*Hypothèse 4 :*

*« L'application de la norme IFRS 15 peut entraîner une actualisation des indicateurs clés de performance utilisés par les entreprises ».*

Tous les acteurs de l'entreprise sont concernés par les indicateurs clés de performance. Ces indicateurs peuvent mesurer plusieurs types de performance (financière, stratégique, opérationnelle...), et sont définis en fonction des objectifs et de la stratégie de chaque entreprise ; c'est-à-dire pour chaque activité, les KPIs définis peuvent être très différents. Il est donc important de choisir les bons indicateurs en fonction des cinq critères illustrés dans le schéma suivant :

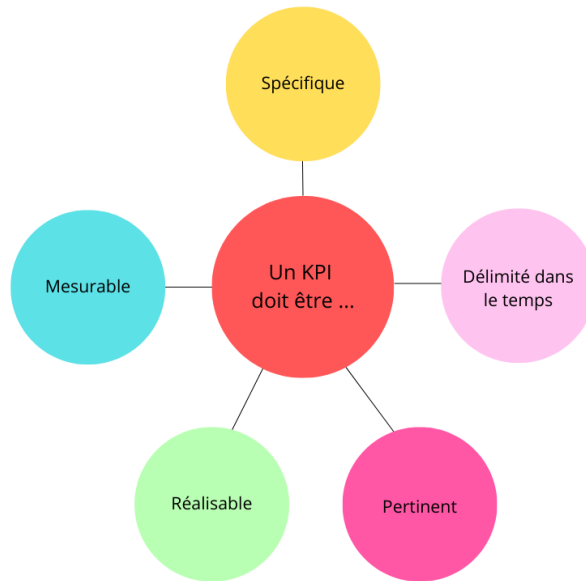


Figure 11: Les cinq critères d'un KPI<sup>22</sup>

Un indicateur clé de performance doit être :

- Spécifique : chaque indicateur de performance doit être lié à un objectif défini ;
- Mesurable : un indicateur doit permettre de mesurer les progrès accomplis dans le temps pour atteindre les objectifs définis ;
- Réalisable : un indicateur doit servir à des objectifs atteignables et doit permettre une prise de décision ;
- Pertinent : un indicateur doit être cohérent avec la stratégie de l'entreprise ;
- Délimité dans le temps : un indicateur est utilisé durant une période bien définie.

Nous constatons alors que les indicateurs clés de performance doivent être actualisés dès qu'un changement survient et qui peut avoir un impact sur la fiabilité de l'indicateur défini.

Il est donc important pour les entreprises de vérifier si les retraitements effectués dans le cadre de la norme IFRS 15 ont un impact sur certains indicateurs clés de performance. Dans ce cas, l'entreprise doit actualiser les KPIs définis.

<sup>22</sup> Tableau. « Comment saisir l'opportunité du Big Data pour votre entreprise ? » Disponible sur : <https://www.tableau.com/fr-fr/learn/articles/kpi-key-performance-indicator>

Cette analyse a été partagée par 80% des professionnels interrogés ce qui nous permet de valider l'hypothèse 4.

*Hypothèse 5 :*

*« Il existe un réel manque de spécialistes dans la norme IFRS 15 pour accompagner les entreprises pour une meilleure compréhension de la norme ».*

D'après les résultats collectés à partir des entretiens, il semble évident de valider cette hypothèse. Tous les professionnels interrogés confirment qu'il existe un manque de spécialistes qui maîtrisent la norme IFRS 15 et peuvent accompagner les entreprises qui sont dans l'obligation d'application de la norme.

Il est certain que ce besoin de spécialistes a diminué par rapport aux premières années de l'application de la norme, mais il reste cependant présent pour certains secteurs d'activité où l'application de la norme est plus complexe. Aucune norme n'est parfaite, il est donc important pour les entreprises de recourir à des spécialistes ayant les compétences pour identifier les faiblesses relatives à la norme pour proposer des solutions aux problématiques rencontrées et des interprétations plus claires.

*Hypothèse 6 :*

*« La norme IFRS 15 rapproche les fonctions financières du système d'information »*

Aujourd'hui, nous retrouvons beaucoup d'éditeurs de logiciels proposant des modules pour l'IFRS 15, respectant la démarche des 5 étapes proposées par la norme. Cependant, selon les professionnels interrogés, il n'existe pas un réel besoin de ses modules, la plupart des entreprises se contentent d'Excel pour effectuer les retraitements nécessaires et c'est

largement suffisant. Pour les entreprises qui essaient de minimiser l'utilisation d'Excel, elles auront forcément besoin d'améliorer leur système d'information. La taille de l'entreprise et le nombre de contrats à traiter peuvent également influencer ce besoin. Cette hypothèse n'est donc pas validée d'après notre étude.

*Hypothèse 7 :*

*« La norme IFRS 15 n'a pas réussi à relever les défis et à proposer des solutions aux défaillances des normes IAS 18 et IAS 11 ».*

D'après les réponses des professionnels interrogés, une minorité a mis l'accent sur les avantages d'avoir une norme généraliste, qui s'applique à tous les secteurs d'activité. En effet, cela permet une comparabilité de n'importe quelles entreprises à l'échelle mondiale. Cet objectif n'était pas totalement atteint avec les deux anciennes normes IAS 18 et IAS 11.

D'autre part, certains répondants soulignent le fait que la norme néglige les spécificités de chaque secteur. De ce fait, certaines entreprises se retrouvent avec une norme qui manque de clarté et qui est assez complexe lors de son application. Ce qui nous conduit à nous poser des questions sur la pertinence et la fiabilité de la comparabilité des entreprises dans ce cas.

Globalement, la majorité des répondants trouvaient que la norme IFRS 15 n'était pas très utile, demandait beaucoup d'efforts de la part des entreprises et manquait de clarté. Ce qui nous permet de valider notre dernière hypothèse.

Cette dernière partie avait pour objectif de valider les hypothèses émises par rapport à la revue de littérature de la première partie. Nous avons fait le choix de mener une étude qualitative basée sur des entretiens semi-directifs et individuel avec des professionnels. Cette méthode permet de garantir une spontanéité des répondants. En effet, les professionnels interrogés n'hésitent pas à donner des exemples de leurs missions ainsi que leur avis sur l'implémentation de la norme. Cependant, et comme dans toute méthode de recherche, il existe des limites. En effet, l'entretien individuel ne permet malheureusement pas de

remettre en question le point de vue du répondant. L'échange aurait été plus riche avec des entretiens groupés.

D'autre part, une autre difficulté que nous avons rencontrée est la constitution d'un échantillon avec des profils différents et le plus important des professionnels qui travaillent dans des secteurs différents, ce qui a demandé beaucoup de temps et surtout de l'organisation.

## CONCLUSION

L'objectif de ce mémoire était d'analyser les enjeux liés à la mise en œuvre de la norme IFRS 15 « produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients » au sein des sociétés de services. Pour répondre à cette problématique, nous avons réalisé une étude qualitative basée sur des entretiens avec des professionnels.

Au préalable, il était important de comprendre l'objectif de la norme, et les raisons pour laquelle l'IASB a jugé nécessaire d'avoir une nouvelle norme qui remplace les deux anciennes normes : IAS 18 « produits des activités ordinaires », et IAS 11 « contrats de construction ».

La norme IFRS 15 est importante car elle touche un indicateur clé de performance qui est le chiffre d'affaires. Avec la concurrence accrue, beaucoup d'entreprises essayent de gonfler leur chiffre d'affaires à travers une reconnaissance prématurée du revenu. En plus, le chiffre d'affaires rentre dans le calcul de plusieurs ratios financiers, ce qui peut impacter l'analyse des analystes et des utilisateurs des états financiers, principalement les investisseurs.

Les normes comptables internationales ont été créées dans le but de garantir la fiabilité des informations financières des entreprises, et permettre une comparabilité des entreprises à l'échelle mondiale. Et c'est là, où les faiblesses des deux anciennes normes apparaissent ; IAS 18 et IAS 11 ne proposaient pas la même méthode de comptabilisation pour tous les secteurs d'activité. En effet, le secteur de construction avait une norme spécifique qui était l'IAS 11. Certaines notions n'étaient pas clairement définies et donc laissaient place à l'interprétation et aux jugements personnels des entreprises. Pour certains, la norme IFRS 15 a été la révolution, et pour d'autres c'était un changement inutile.

Dans la deuxième partie de ce mémoire, nous avons abordé la démarche des 5 étapes proposée par la norme IFRS 15 pour comprendre le fonctionnement de la norme, et mieux analyser ses enjeux. Beaucoup d'études ont été faites avant l'entrée en vigueur de la norme sur les potentiels impacts de l'IFRS 15, mais nous retrouvons beaucoup moins d'études menées, après l'application de la norme, qui peuvent confirmer ou infirmer les impacts attendus. Et c'est justement l'objectif de ce mémoire ; de proposer une réponse à cette question à partir des entretiens que nous avons menés avec des professionnels.

Ce qu'il ressort de notre analyse est que la norme IFRS 15 est aussi critiquée que les anciennes normes. Certes, elle a surmonté la plupart des faiblesses relevées par rapport aux anciennes normes, mais elle a également fait apparaître de nouvelles faiblesses, surtout par rapport au secteur de construction qui selon la majorité des professionnels qui travaillent dans le secteur ou qui accompagnent des clients dans le secteur de construction trouve la norme IAS 11 beaucoup plus pertinente. Toutefois, l'impact réel de la norme IFRS 15 sur les entreprises est beaucoup moins important que les impacts attendus. La majorité des entreprises ont revu leurs contrats pour faire le moins de retraitements possible et donc minimiser l'impact. Cela a été confirmé par les annexes des comptes consolidés des entreprises appliquant la norme après son entrée en vigueur, où la plupart des entreprises ont eu des impacts non significatifs.

Pour conclure, il faut rappeler qu'une norme comptable n'a pas pour objectif de donner plus ou moins de valeur à une entreprise. L'objectif principal étant que les états financiers puissent refléter la réalité de la situation financière des entreprises et garantir une information fiable pour les utilisateurs des états financiers.

# BIBLIOGRAPHIE

## Article de revue

- Collins, Nicola. « IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients », s. d., 62.
- Véron, Nicolas. « Histoire et déboires possibles des normes comptables internationales ». *L'Économie politique* 36, n° 4 (2007): 92-112.
- Cryns, C. et Minet, M. (2014). IFRS 15 : une nouvelle norme relative à l'enregistrement des revenus. *Comptabilités et fiscalité pratiques*, 2014/9, 9-16.
- Véron, Nicolas. « Histoire et déboires possibles des normes comptables internationales ». *L'Économie politique* 36, no 4 (2007): 92 112. <https://doi.org/10.3917/leco.036.0092>.

## Thèse ou mémoire

- Georget, Maxime. IFRS 17 : De la théorie à la mise en œuvre opérationnelle. Mémoire de Master 2. Paris : Université de Paris Dauphine, 2019. 129p.

## Ouvrage

- Chantiri, Rouba, et Bernard Colasse. « Présentation ». In *Normaliser la comptabilité des entreprises*, 342-46. *Lectures / relectures*. Caen: EMS Editions, 2019. <https://doi.org/10.3917/ems.chan.2019.01.0342> .

## SITOGRAPHIE

- Banque de France. « International Accounting Standards Board (IASB) », 31 juillet 2017. Disponible sur : <https://acpr.banque-france.fr/europe-et-international/cadrecomptable/instances/international-accounting-standards-board-iasb> (consulté le 25 avril 2022).
- « FocusIFRS - IASB / Structure de l'IASB / IASB / Menu Gauche / Focus IFRS ». Disponible sur : [http://www.focusifrs.com/menu\\_gauche/iasb/structure\\_de\\_l\\_iasb/iasb](http://www.focusifrs.com/menu_gauche/iasb/structure_de_l_iasb/iasb) (Consulté le 25 avril 2022).
- « About the FASB ». Disponible sur : <https://www.fasb.org/page/PageContent?pageId=/about-us/about-fasb.html>. (Consulté le 25 avril 2022).
- ESMA in brief » <https://www.esma.europa.eu/about-esma/esma-in-brief> . (Consulté le 25 avril 2022).
- « AEMF ». Disponible sur : [https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/institutions-and-bodies-profiles/esma\\_fr](https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/institutions-and-bodies-profiles/esma_fr) . (Consulté le 25 avril 2022).
- FocusIFRS « Mise à jour des profils IFRS de 17 pays africains ». Disponible sur [http://www.focusifrs.com/menu\\_gauche/actualites\\_phare/iasb/mise\\_a\\_jour\\_des\\_profils\\_ifrs\\_de\\_17\\_pays\\_africains](http://www.focusifrs.com/menu_gauche/actualites_phare/iasb/mise_a_jour_des_profils_ifrs_de_17_pays_africains)>. (consulté le 25 avril 2022).
- Banque de France. « Normes comptables internationales (IFRS) », 1 août 2017. <https://acpr.banque-france.fr/europe-et-international/cadre-comptable/standards-internationaux/normes-comptables-internationales-ifrs>. (Consulté le 25 avril 2022).
- Banque de France. « Processus d'adoption des normes IFRS par l'Europe », 31 juillet 2017. <https://acpr.banque-france.fr/europe-et-international/cadre-comptable/instances/processus-dadoption-des-normes-ifrs-par-leurope>. (Consulté le 26 avril 2022).
- INSEE, « Définition - Chiffre d'affaires | Insee ». Disponible sur : <https://www.insee.fr/fr/metadonnees/definition/c1703>. (Consulté le 07 mai 2022).
- Les Echos. « La « revenue recognition » des contrats informatiques », 11 juin 2001. Disponible sur : <https://www.lesechos.fr/2001/06/la-revenue-recognition-des-contrats-informatiques-1053361> (Consulté le 9 mai 2022).
- « FocusIFRS - IFRS 15 « Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients » Disponible sur : [http://www.focusifrs.com/menu\\_gauche/normes\\_et\\_interpretations/textes\\_des\\_normes\\_et\\_interpretations/ifrs\\_15\\_produits\\_des\\_activites\\_ordinaires\\_tires\\_des\\_contrats\\_conclus\\_avec\\_des\\_clients](http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ifrs_15_produits_des_activites_ordinaires_tires_des_contrats_conclus_avec_des_clients) (Consulté le 9 mai 2022).
- ARzepkowska. « IFRS 15 – Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients ». Disponible sur : <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/part-i-ifrs/broad-topics/ifrs15> (Consulté le 10 mai 2022).

- Kalavacherla, Donovan, Schurbohm. « IFRS 15 Revenue » Disponible sur : <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/fr-IFRS-15-first-Impressions.pdf> (Consulté le 10 mai 2022).
- « ÉDITIONS FRANCIS LEFEBVRE. Mémento IFRS 2022 ». Disponible sur : <https://abonnes.efl.fr/EFL2/document/?key=QRIFRS&uald=004Z&refId=C270108B74664B-EFL&contextId=149193752&myIndex=1> (Consulté le 10 mai 2022).
- Groupe BBM, Rapport de transparence 2021. Disponible sur : <https://groupebbm.com/wp-content/uploads/2022/04/Groupe-BBM-Rapport-de-transparence-2020-V2-290421-Sign%C3%A9.pdf> (Consulté le 3 mai 2022).
- Option Finance. « Le chiffre d'affaires en normes françaises va évoluer ». Disponible sur : <https://www.optionfinance.fr/entreprise-finance/le-chiffre-daffaires-en-normes-francaises-va-evoluer.html> (Consulté le 3 mai 2022).
- ÉDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, « Mémento IFRS 2022 ». Disponible sur : <https://abonnes.efl.fr/EFL2/document/?key=QRIFRS&uald=0059&refId=P5070108B74664B-EFL&contextId=149722654&myIndex=3> .(Consulté le 15 mai 2022).
- ÉDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, « Normes d'application obligatoire en 2022 ». Disponible sur : <https://abonnes.efl.fr/EFL2/document/?key=IASGB&uald=00BB&refId=P14DCE5BA2907903DEFL&contextId=149722654&myIndex=1> .(Consulté le 16 mai 2022).
- KPMG, « IFRS 15 Revenue – Le top départ est donné – édition 2016 ». Disponible sur le : <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/fr-IFRS-15-first-Impressions.pdf> .(Consulté le 16 mai 2022).
- FINETUDES. « Comment IFRS 16 peut changer la stratégie des entreprises ? » Disponible sur ; <https://www.finetudes.com/post/how-may-ifrs-16-change-corporate-strategy> (Consulté le 17 mai 2022).
- Delphix, Monika Saha-. « Pricing & Revenue Recognition: Two Sides of a Very Valuable Coin ». Zuora. Disponible sur : <https://www.zuora.com/guides/pricing-revenue-recognition-two-sides-of-a-very-valuable-coin/>. (Consulté le 20 mai 2022).
- CFO. « How Revenue Recognition Impacts Pricing Strategy », 27 novembre 2017. Disponible sur : <https://www.cfo.com/accounting-tax/2017/11/revenue-recognition-impacts-pricing-strategy/>. (Consulté le 21 mai 2022).
- Tableau. « Comment saisir l'opportunité du Big Data pour votre entreprise ? » Disponible sur : <https://www.tableau.com/fr-fr/learn/articles/kpi-key-performance-indicator> . (Consulté le 01 juin 2022).
- Option Finance. « Le chiffre d'affaires en normes françaises va évoluer ». Disponible sur ; <https://www.optionfinance.fr/entreprise-finance/le-chiffre-daffaires-en-normes-francaises-va-evoluer.html> (Consulté le 17 mai 2022).



## TABLES DES FIGURES<sup>23</sup>

FIGURE 1: ORGANIGRAMME JURIDIQUE.....	7
FIGURE 3: PRINCIPALES STRUCTURES DES IFRS .....	13
FIGURE 4: HIERARCHIE DE LA MISE EN ŒUVRE DES NORMES IFRS .....	14
FIGURE 5: CHAMP D'APPLICATION DE L'IFRS 15 .....	29
FIGURE 6: CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME IFRS 15 (KPMG, 2016).....	30
FIGURE 7: LES 5 ETAPES POUR RECONNAITRE UN REVENU .....	32
FIGURE 8: IDENTIFICATION DU CONTRAT (KPMG, 2016) .....	34
FIGURE 9: AFFECTATION DU PRIX DE LA TRANSACTION AUX OBLIGATIONS DIFFERENTES DE PERFORMANCE (KPMG, 2016).....	37
FIGURE 10: ENJEUX DE L'IFRS 15 .....	42
FIGURE 11: PROFILS DES PROFESSIONNELS INTERROGES.....	48
FIGURE 12: LES CINQ CRITERES D'UN KPI.....	57

---

23 La table des figures donne la liste de toutes les illustrations (tableaux, graphiques, cartes, photographies, figures, dessins, plans, etc) selon l'ordre où elles sont mentionnées dans le texte. Elle doit donner la numérotation de l'illustration, son titre et le numéro de la page. Il s'agit là d'une table dynamique (comme la table des matières), pour la mettre à jour, placez le curseur dans la table, puis clic droit « Mettre à jour les champs », puis « Mettre à jour toute la table ». Pour enlever cette note de bas de page, supprimer l'appel de note ci-dessus.

## SIGLES ET ABREVIATIONS UTILISES

- ANC : Autorité des Normes Comptables
- CA : Chiffre d’Affaires
- ESMA : European Securities and Market Authority
- GAAP : Generally Accepted Accounting Principles
- IASB : International Accounting Standards Board
- IFRIC : International Financial Reporting Interpretations Committee
- IFRS : International Financial Reporting Standards
- KPI : Key Indicator of Performance
- PCA : Produit Constaté d’Avance
- PCG : Plan Comptable Général
- PIB : Produit Intérieur Brut
- SI : Système d’Information
- SIC : Standard Interpretations Committee
- TPE : Très Petites Entreprises
- UE : Union Européenne

## ANNEXE 1 : GUIDE D'ENTRETIEN

Thèmes	Questions posées
Profil de l'interrogé	<p>Poste occupé ? Expériences précédentes ? Secteur d'activité ?</p> <p>Nombre de clients accompagnés appliquant la norme IFRS 15 ?</p>
Contexte IFRS 15	<p>Avis sur la norme par rapport aux anciennes normes ? Ses objectifs ?</p> <p>L'application de la norme est-elle toujours complexe même après 4 ans d'entrée en vigueur ? Secteurs d'activité les plus impactés ?</p> <p>Pourquoi ? Votre avis sur la démarche proposé par la norme IFRS 15 ?</p> <p>Quels sont les avantages de la norme IFRS 15 ?</p>
Impacts sur le CA	<p>On parle souvent d'impact négatif de la norme IFRS 15 sur la baisse du CA à cause de l'étalement dans le temps, peut-on avoir un impact positif ? Dans quel secteur d'activité ? Impact fort ? Impact faible ?</p>
Enjeux de la norme	<p>Y a-t-il un enjeu stratégique ? Si oui lequel ? Sinon pourquoi ?</p> <p>Exemples concrets ? Est-ce que l'IFRS 15 nécessite une actualisation des KPI ? Peut-on parler d'un enjeu humain ? Y a-t-il réellement un manque de spécialiste de la norme IFRS 15 ? Est-ce qu'il y a un besoin d'adaptation du système d'information ?</p>
Limites de la norme IFRS 15	<p>Quels sont les limites de la norme IFRS 15 ? A-t-elle relevée les défis des anciennes normes ? Quel futur pour la reconnaissance du revenu ?</p>

## ANNEXE 2 : GUIDE D'ENTRETIEN EN ANGLAIS

Topic	Questions asked
Background of the interviewee	Position Held? Previous Experience? Which sector?  Number of clients accompanied applying IFRS 15?
IFRS 15 Context	Opinion on the standard compared to the old standards? Its objectives? Is the application of the standard still complex even after 4 years of application? Most impacted businesses? Why? What is your opinion on the 5 steps method proposed by IFRS 15? What are the advantages of IFRS 15?
Impact on revenue	We often talk about the negative impact of IFRS 15 on the decline of sales because of the spread over time, can we have a positive impact?  In which sector of activity? Strong impact? Low impact?
Challenges of IFRS 15	Is there a strategic challenge? If so, which one? If not why? Could you give us examples? Does IFRS 15 require an update of KPIs? Is there a lack of IFRS 15 specialists? Is there a need to adapt the information system?
The limits of IFRS 15	What are the limitations of IFRS 15? Has it met the challenges of the old standards? What is the future for income recognition?

# TABLES DES MATIERES

<b>DECLARATION ANTI-PLAGIAT</b> .....	<b>5</b>
<b>REMERCIEMENTS</b> .....	<b>7</b>
<b>SOMMAIRE</b> .....	<b>6</b>
<b>AVANT-PROPOS</b> .....	<b>7</b>
<b>INTRODUCTION</b> .....	<b>9</b>
<b>PARTIE 1 : - CONTEXTE DE LA MISE EN PLACE DE LA NORME IFRS 15</b> .....	<b>11</b>
CHAPITRE 1 – GENERALITES SUR LES IFRS .....	12
<b>1.1.1 Les régulateurs</b> .....	12
A. L’IASB .....	12
B. L’ESMA .....	13
C. Le FASB .....	13
<b>1.1.2 La mise en œuvre des normes IFRS 15</b> .....	14
<b>1.1.3 Champ d’application et critères d’adoption des IFRS</b> .....	15
A. Champ d’application .....	15
B. Critères d’adoption des normes IFRS .....	16
CHAPITRE 2 – L’IFRS 15 : UNE NORME QUI TOUCHE A UN INDICATEUR CLE DE PERFORMANCE : LE CHIFFRE D’AFFAIRES .....	18
<b>1.2.1 Le CA : un indicateur clé de performance</b> .....	18
<b>1.2.2 La reconnaissance du revenu</b> .....	19
<b>1.2.3 Les divergences entre la comptabilisation du CA en normes françaises et en IFRS</b> .....	21
A. Contrat à éléments multiples .....	21
B. Application de la méthode à l’avancement .....	22
C. Incertitude du prix final .....	22
D. Transfert de propriété .....	23
E. Programme de fidélité .....	24
<b>PARTIE 2 : - LES ENJEUX DE LA MISE EN ŒUVRE DE LA NORME IFRS 15 AU SEIN DES SOCIETES DE SERVICES</b> .....	<b>25</b>
CHAPITRE 3 – IFRS 15 : NOUVEAU PROFIL DU CHIFFRE D’AFFAIRES .....	26
<b>2.3.1 Faiblesse des normes IAS 18 et IAS 11</b> .....	26
<b>2.3.2 Présentation de la norme IFRS 15</b> .....	28
A. Champs d’application .....	29
B. Objectif de la norme IFRS 15 .....	31
<b>2.3.3 Une approche de 5 étapes</b> .....	31
A. Identification du contrat avec un client .....	32
B. Identification des obligations de performance du contrat .....	34
C. Détermination du prix de transaction .....	35
D. Affectation du prix de la transaction aux obligations différentes de performance .....	36
E. Comptabilisation du produit lorsque les obligations de performance sont satisfaites .....	37
CHAPITRE 4 – LES ENJEUX DE L’APPLICATION LA NORME IFRS 15 .....	40
<b>2.4.1 IFRS 15 : QUELS ENJEUX POUR LES ENTREPRISES ?</b> .....	40
<b>2.4.2 De l’outil normatif à l’enjeu stratégique</b> .....	41
<b>PARTIE 3 - ETUDE QUALITATIVE AUPRES DE PROFESSIONNELS IFRS 15</b> .....	<b>45</b>
CHAPITRE 5 – METHODOLOGIE DE L’ETUDE ET PRESENTATION DE L’ECHANTILLON .....	46
<b>3.5.1. Question de recherche et hypothèses</b> .....	46
<b>3.5.2 Méthodologie de l’étude</b> .....	47
CHAPITRE 6 – PRESENTATION ET ANALYSE DES RESULTATS .....	49
<b>3.6.1 Présentation des résultats des entretiens</b> .....	49

A.	IFRS 15 : entre attentes et réalité.....	49
B.	IFRS 15 : quels sont les secteurs les plus impactés ?.....	51
C.	Les enjeux stratégiques .....	51
D.	Actualisation des KPIs.....	52
E.	IFRS 15 : l'enjeu humain et l'impact sur la SI .....	53
	3.6.2 Analyse des résultats.....	54
	<b>CONCLUSION.....</b>	<b>61</b>
	<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>63</b>
	<b>SITOGRAFIE .....</b>	<b>64</b>
	<b>TABLES DES FIGURES .....</b>	<b>67</b>
	<b>SIGLES ET ABREVIATIONS UTILISES .....</b>	<b>68</b>
	<b>ANNEXE 1 : GUIDE D'ENTRETIEN .....</b>	<b>69</b>
	<b>ANNEXE 2 : GUIDE D'ENTRETIEN EN ANGLAIS.....</b>	<b>70</b>
	<b>TABLES DES MATIERES.....</b>	<b>71</b>

