



HAL
open science

Le processus d'implantation d'une nouvelle norme comptable : le cas de l'IFRS 15

Christophe Herriau, Gaëlle Lenormand, Lionel Touchais

► To cite this version:

Christophe Herriau, Gaëlle Lenormand, Lionel Touchais. Le processus d'implantation d'une nouvelle norme comptable : le cas de l'IFRS 15. *Comptabilité Contrôle Audit / Accounting Auditing Control*, 2022, 28 (3), pp.7-38. 10.3917/cca.283.0007 . hal-04011412

HAL Id: hal-04011412

<https://hal.science/hal-04011412>

Submitted on 13 Mar 2023

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 Attribution - NonCommercial 4.0 International License

Le processus d'implantation d'une nouvelle norme comptable : le cas de l'IFRS 15¹.

The implementation process of a new accounting standard: The case of IFRS 15

**Christophe Herriau, Gaëlle Lenormand, Lionel Touchais
Université de Rennes, CNRS, CREM – UMR**

¹ Cet article est issu d'un travail réalisé dans le cadre d'un contrat de recherche de l'ANC (Autorité des Normes Comptables) que nous remercions pour l'aide matérielle et financière apportée. Nous remercions également la rédactrice en chef, Frédérique Dejean, et les rapporteurs pour leurs conseils et suggestions.

Résumé

Cet article analyse le processus d'implantation d'une nouvelle norme comptable à l'aune de la théorie des conventions. Des entretiens réalisés auprès de 18 groupes français soulignent l'importance de trois processus complémentaires dans la construction des pratiques comptables locales issues du déploiement de l'IFRS 15 : un processus d'interprétation de la norme, un processus d'imitation grâce auquel les acteurs convergent vers des pratiques communes *via* des logiques de place et *via* leurs pratiques opérationnelles et un processus de renforcement avec une volonté d'industrialisation des nouvelles règles. Cette recherche montre également que les conventions comptables sont fortement contraintes par les coûts d'implantation liés au déploiement d'une nouvelle norme comptable.

Mots-clés : IFRS 15, processus d'implantation, théorie des conventions, comptabilisation des revenus, norme comptable

Abstract:

The article focusses on the implementation process of a new accounting standard in the light of convention theory. With interviews with 18 groups, we highlight the importance of three complementary processes in the construction of local accounting practices resulting from the deployment of IFRS 15: a process of interpretation of the standard, a process of imitation by which actors converge towards common practices with logics of place and their operational practices and a process of reinforcement to industrialize the new rules. This research also shows that the accounting practices are highly dependent on the implementation costs due to new accounting standards.

Keywords: IFRS 15, implementation process, convention theory, revenue recognition, accounting standard

Le processus d'implantation d'une nouvelle norme comptable : le cas de l'IFRS 15

The implementation process of a new accounting standard: The case of IFRS 15

Depuis le 1er janvier 2018, l'IFRS 15 qui porte sur la reconnaissance du chiffre d'affaires lié à des contrats avec les clients (IASB 2016) remplace les IAS 11 et 18. Avec cette nouvelle norme, le normalisateur comptable international, l'IASB (*International Accounting Standards Board*), définit un modèle de comptabilisation unique quels que soient le secteur d'activité et l'opération (ventes de biens, prestations de service, contrats de construction, etc). Cette norme se traduit par de nouvelles règles d'évaluation, de comptabilisation et d'information sur les revenus.

Le développement des IFRS s'est traduit par de nombreuses recherches portant sur la qualité de l'information financière liée au référentiel comptable international (Barth et al. 2008 ; Daske et al. 2008 ; Wang et al. 2013). D'autres auteurs se sont intéressés au processus de normalisation de l'IASB et à son caractère éminemment politique (Kohler et Le Manh 2018 ; Noël-Lemaitre et al. 2010). Sur l'IFRS 15, Kohler et Le Manh (2018) ont souligné la dimension processuelle de l'adhésion à la nouvelle norme au travers de la théorie de l'acteur-réseau pour rappeler les étapes des jeux politiques permettant à certains acteurs de tenter d'influencer le contenu de la norme pendant la phase de *due process*. Quant à Kohler et al. (2021), ils ont montré l'importance des auditeurs comme médiateurs entre leurs clients (les entreprises) et l'IASB lors du processus de normalisation de l'IFRS 15.

Pour Guerreiro et al. (2021), l'adoption des IFRS pose la question du processus d'implantation de ces normes. Ils recommandent la réalisation de recherches au niveau des organisations pour mieux comprendre comment les normes sont introduites dans les pratiques comptables quotidiennes des firmes. Cette question est également jugée importante par Albu et al. (2014, p. 506-507) : "*While much of prior IFRS literature is based on data for many entities or even across many countries, offering limited explanations for practice variations, the intra-organizational level might be an interesting field of research for further investigation in order to better understand IFRS implementation outcomes*".

Des travaux récents commencent à émerger sur cette thématique de l'implantation de nouvelles règles comptables. Ainsi, Albu et al. (2014) se sont intéressés aux stratégies de réponse des groupes roumains pour implanter les IFRS dans leurs pratiques comptables. Van Zijl et Maroun (2017) ont analysé les mécanismes encourageant les firmes à se conformer aux IFRS 10 et 12 du *pack* consolidation. Ils ont également étudié comment ces normes étaient interprétées et

appliquées par les groupes sud-africains au prisme du mimétisme et de la logique de résistance des préparateurs des comptes (Maroun et van Zijl 2016). Quant à Aburous (2019), elle a porté son attention sur le rôle des auditeurs et des préparateurs de comptes lors de l'implantation des IFRS pour transposer ce référentiel dans les pratiques internes des entreprises.

Ces travaux soulignent que l'adaptation à une norme exogène ne se résume pas à la seule conformation stricte, mais s'apparente à une véritable « traduction » de la norme comptable par l'organisation. Greenwood et al. (2008) définissent la « traduction » (*translation*) comme l'interprétation et la reformulation des idées et pratiques durant le processus d'adoption, de diffusion et d'institutionnalisation. Ils considèrent que l'analyse du processus de traduction peut donner un aperçu plus riche et plus détaillé de la diffusion des pratiques et processus institutionnels. Guerreiro et al. (2021, p.81) le confirme au sujet du déploiement des règles comptables : *“Researchers should investigate how the translation of new accounting practices occurs (...) Translation involves significant institutional work by organisational actors. They need to convince others of the merits of the new practice, experiment with its applications, adapt practice to gain internal legitimacy, and develop practical connections between organisation rules and resources and the new practice”*.

La théorie des conventions peut contribuer à mieux comprendre la « traduction » des normes comptables dans les processus des firmes. D'après Amblard (2000), l'approche conventionnaliste permet d'expliquer la « *dimension sociale et consensuelle de la comptabilité* ». Pour Berland et Chiapello (2004, p. 136), la question centrale est de comprendre d'où viennent les « *nouvelles croyances et les nouvelles institutions sur lesquelles les acteurs vont venir se fixer* ». Les conventions constituent un ensemble de comportements adoptés par les acteurs pour s'adapter à l'incertitude, anticipés comme souhaitables par le plus grand nombre, pour intégrer comme légitime l'adhésion à une règle sociale au moindre coût (Schelling 1960 ; Lewis 1969). Elles se structurent autour de processus d'interprétation et d'imitation qui favorisent le renforcement de comportements qui tendent à devenir « normaux » (Gomez et Jones 2000). Le propre d'une convention est « *de guider l'individu dans la résolution d'un problème, jusqu'à faire disparaître le problème lui-même, de sorte qu'aucune question ne se pose et que la voie à suivre s'ordonne comme une évidence* » (Amblard 2007, p. 110). Déjà introduite dans le cadre de mise en œuvre de l'IFRS 2 (Amblard

2007), la théorie des conventions permet en particulier d'étudier comment les acteurs en charge de l'implantation d'une nouvelle norme comptable résolvent des problèmes liés à l'incertitude². À l'exception de certains secteurs d'activité (les télécommunications par exemple), les impacts financiers liés à l'IFRS 15 s'avèrent limités. Pour de nombreux groupes, l'implantation de cette norme soulève toutefois de nombreux enjeux (Napier et Stadler 2020). En mobilisant la théorie des conventions comme grille de lecture, nous proposons d'identifier le processus d'implantation de l'IFRS 15 mobilisé par les préparateurs de comptes dans dix-huit groupes français, dont quatorze parmi les quarante plus grosses capitalisations boursières d'Euronext Paris. Comme le soulignent Maroun et van Zijl (2016) et Kohler et Le Manh (2018, p. 45), « *plus qu'une théorie qu'il faudrait tester* », le cadre théorique retenu « *fournit un cadre explicatif de la constitution des faits* ».

Cette mise en perspective du processus de déploiement de l'IFRS 15 est susceptible d'intéresser les normalisateurs comptables international (IASB) et français (ANC) en participant à l'amélioration de leur compréhension de l'implantation de nouvelles règles comptables dans les groupes.

Après une revue de la littérature portant sur l'implantation de l'IFRS 15 au prisme de l'approche conventionnaliste (§ 1), nous présentons la méthodologie de recherche (§ 2), puis les résultats obtenus (§ 3) qui seront ensuite discutés (§ 4).

1. L'implantation de l'IFRS 15 au prisme de l'approche conventionnaliste

L'IFRS 15 modifie les règles d'évaluation, de comptabilisation et d'information relatives à la reconnaissance du chiffre d'affaires (§ 1.1). Ces nouvelles règles peuvent se traduire par des changements importants du processus comptable et du suivi opérationnel lié à la reconnaissance des revenus. La théorie des conventions (§ 1.2) fournit un cadre permettant d'analyser l'émergence des nouvelles pratiques des acteurs face à une nouvelle norme comptable (§ 1.3).

1.1. L'IFRS 15 : un nouveau modèle de comptabilisation des revenus

² « *La modélisation comptable, du fait de sa logique arithmétique, du fait aussi de la rectitude de ses équilibres, invite le profane à considérer que nulle place n'est ici accordée à l'incertitude (...) tout porte donc à croire que chaque solution s'impose plus que toute autre grâce à sa capacité à traduire fidèlement un événement dans les comptes de la firme (...) Face à un événement économique, il existe non pas une mais plusieurs façons d'en donner une traduction chiffrée et l'incertitude ne manquerait pas de troubler l'exercice du comptable en l'absence de repères socialement construits, les conventions. Or, le fait de convenir d'une solution plutôt qu'une autre induit inévitablement une relativité spatiale et temporelle du résultat final, indicateur de rentabilité* » (Amblard 2007, p. 102-103).

Pour Amblard (2004), un système comptable induit plusieurs niveaux d'incertitudes pour les acteurs en charge de son application : l'incertitude liée au langage employé, l'incertitude liée aux frontières d'application de la règle et l'incertitude liée au fait générateur. Ces différents niveaux d'incertitude font naître un besoin d'interprétation. L'IFRS 15, qui est considérée comme une norme très conceptuelle, semble s'inscrire dans cette logique.

Avec l'IFRS 15, quel que soit le secteur d'activité, l'IASB propose un modèle de comptabilisation unique du chiffre d'affaires en cinq étapes :

- identification des contrats conclus avec les clients,
- identification des obligations de prestation des contrats,
- identification des prix de vente,
- répartition du prix entre les différentes obligations de prestation du contrat,
- comptabilisation du chiffre d'affaires.

L'IFRS 15 introduit la notion d'obligation de prestation définie comme une promesse de fournir au client un bien ou un service distinct des autres biens et services du contrat. Les revenus générés par un contrat sont comptabilisés en fonction de la réalisation de chaque obligation de prestation qui dépend de la date de transfert du contrôle au client. Ce transfert est effectif lorsque le client peut décider de l'utilisation des biens et services et en obtenir la quasi-totalité des avantages économiques. Il peut être réalisé à une date donnée (livraison du bien) ou intervenir de manière progressive (contrat de construction). Les différentes obligations du contrat peuvent avoir des dates de transfert du contrôle différentes. Ainsi, un contrat portant sur la vente d'un téléphone avec un abonnement de 24 mois comprend deux obligations de prestation avec un transfert du contrôle immédiat (et donc une comptabilisation du chiffre d'affaires) lors de la livraison/vente pour l'appareil et un transfert du contrôle continu sur les 24 mois de réalisation de la prestation de service pour l'abonnement.

La nouvelle norme circonscrit les situations où la méthode de l'avancement peut être utilisée et les méthodes d'évaluation du degré d'avancement. Ainsi, la méthode des jalons techniques contractuels retenue dans certains secteurs d'activité (défense, aéronautique...) doit désormais être écartée lorsqu'elle ne reflète pas la réalité économique du transfert continu du contrôle. Cette méthode consiste à évaluer l'avancement de la prestation en fonction des travaux réalisés qui se matérialisent par le franchissement d'un jalon.

L'IFRS 15 s'accompagne également d'un changement au niveau du critère permettant de différencier un agent (mandataire) d'un principal avec l'enregistrement, pour l'agent, des seules commissions et, pour le principal, du chiffre d'affaires total et des coûts associés. Dorénavant, l'entreprise est considérée agir pour son propre compte (principal) lorsqu'elle

contrôle les biens ou les services avant leur transfert au client. Le normalisateur apporte aussi des clarifications (*guidance*) sur les règles de comptabilisation des produits issus d'opérations complexes ou des licences de propriété intellectuelle.

Les principaux changements liés à l'IFRS 15 sont résumés dans le tableau 1.

Tableau 1. Synthèse des principales divergences entre les IAS 11-18 et l'IFRS 15

La littérature comptable montre que les choix comptables ne sont pas neutres. Les décisions comptables sont influencées par les coûts d'agence (théorie positive de la comptabilité de Watts et Zimmerman 1990), l'asymétrie d'information et les coûts politiques (Fields et al. 2001). Le risque de comportements opportunistes réside toutefois moins dans le choix des options comptables laissées à l'appréciation des entreprises que dans les décisions prises par les dirigeants lors de l'application des règles comptables (Francis 2001).

S'agissant de l'IFRS 15, même si elle apporte une *guidance* plus importante, elle présente un caractère discrétionnaire lié à la place importante laissée au jugement. Les travaux sur la comptabilisation et l'évaluation des revenus montrent que les firmes peuvent être tentées d'utiliser la flexibilité offerte par les règles comptables pour accélérer l'enregistrement des revenus (Caylor 2010 ; Marquardt et Wiedman 2004) dans certaines situations comme, par exemple, un objectif de résultat non atteint ou une augmentation de capital. Le fait que les IFRS constituent un référentiel comptable s'appuyant sur des principes plutôt que des règles (*rules-based versus principles-based accounting standards*) ne signifie pas qu'il y ait forcément un risque de manipulation des données comptables plus important, les résultats des études étant contradictoires (Collins et al. 2012 ; Fornaro et Huang 2012 ; Sundvik 2019). En revanche, plusieurs auteurs montrent que de nouvelles règles comptables modifient en profondeur les processus internes des firmes avec l'émergence de nouvelles « conventions » (*“new arrangements”* chez Hyndman et al. 2019) qui permettent de rendre les nouvelles pratiques comptables plus légitimes (Green et al. 2009).

1.2. La pertinence de la théorie des conventions dans le champ comptable

Les conventions constituent un ensemble de comportements récurrents et admis comme souhaitables par les acteurs lorsqu'ils veulent réduire l'incertitude liée à un changement. Par exemple, dans un contexte sanitaire incertain, des conventions se développent autour des gestes barrières et des outils permettant de figer les comportements de protection (passe sanitaire, vaccination etc.).

Les conventions permettent d'expliquer de nombreux comportements économiques des acteurs confrontés à la mise en œuvre opérationnelle d'une règle (Gomez et Jones 2000). Elles s'intéressent en particulier aux éléments implicites qui permettent de fédérer de manière souvent mimétique les comportements pour améliorer la coordination (Lewis 1969). Il s'agit d'un « *ensemble de discours (énoncé) et de techniques (dispositif matériel) qui se relie et tressent un référentiel convaincant pour rendre raisonnable le choix des individus. Analyser une convention (...) c'est étudier très précisément comment se construit, se repère et se modifie concrètement ce système d'information entre les individus* » (Gomez 2006, p. 225).

La mise en œuvre des normes comptables dépend fortement des aspects culturels implicites d'un pays, de son environnement institutionnel, de ses traditions (Alexander et al. 2018) qu'il est possible d'identifier comme des processus d'interprétation (Thévenot 2001). Certains auteurs soulignent les difficultés de traduction des règles comptables dans la langue opérationnelle des acteurs locaux (Evans et al. 2015). Suivant les traditions comptables locales, certaines règles font l'objet d'interprétations et d'un degré de conformité différents. Liguori et Steccolini (2017) soulignent que la légitimation politique d'une réforme économique s'appuie parfois sur des « stratégies linguistiques » ou des codes de langages que le vocabulaire comptable favorise. Les conventions s'apparentent alors à un espace de langage identifié de manière métaphorique aux règles grammaticales grâce auxquelles on peut transcrire la règle comptable et la traduire dans la réalité économique de l'organisation.

Amblard (2003) rappelle que les conventions s'inscrivent toujours dans un contexte spatial et temporel. La limite spatiale s'apparente à la zone d'influence de la norme comptable tandis que la limite temporelle concerne la possibilité d'obsolescence d'une pratique. Selon cet auteur, « *les lois comptables ne sont respectées que parce que chaque membre de la communauté concernée est convaincu durablement de leur adoption par les autres* » (Amblard 2003, p. 70). Il s'appuie sur le constat de Colasse et Standish (1997) que la normalisation française en particulier « *ne nécessite pas un appareil coercitif très puissant pour être mis en œuvre dans la mesure où elle satisfait les besoins de nombreux acteurs économiques et sociaux et où les normes émises sont censées résulter d'un accord entre eux* » (cité par Amblard 2003, p. 70). Il illustre le mécanisme conventionnel en prenant l'exemple de pratiques d'enregistrements comptables convenues dans le secteur de l'ameublement. Ces pratiques transgressent la règle comptable officielle que les acteurs interprètent localement différemment. Ils peuvent même être persuadés que leur pratique locale respecte la règle générale alors même que ce n'est pas le cas. Les acteurs préfèrent se fier à des conventions locales (conformes aux conventions dominantes) plutôt qu'à des conventions « éloignées » (plus proches de la réglementation

comptable). Ils sont toutefois incités à traduire la règle jugée « éloignée » en pratiques « locales » pour éviter une « dissidence conventionnelle » trop apparente qui pourrait entraîner l'exclusion du groupe social en étant, par exemple, considéré comme fraudeur.

Pour Chiapello (2017), la comptabilité résulte de choix consistant à construire des conventions liées à la comptabilisation, l'évaluation, la classification, etc. Cela suppose de choisir : *“between alternative options for coding and framing things or calculating figures, of drafting procedures to ensure quality in the data collected and processed”* (Chiapello 2017, p. 58). Analyser comment se forment ces processus de traduction comptable consiste, par exemple, à savoir si la norme constitue un élément figé ou si des échanges sectoriels influencent l'interprétation du texte. Lorsque Gomez (2006) souligne l'importance des conventions d'effort et de qualification, il tente de comprendre le choix de la référence vers laquelle les comportements locaux convergent. Pour qu'une appropriation fonctionne au niveau collectif, il faut que la contrainte exogène fasse sens pour le groupe par un processus de « justification » (Bessy et Favereau 2003). Il s'agit de créer un compromis général « de langage » qui permettra de ne plus avoir à y revenir par la suite : *« la pluralité des justifications conduit à l'inévitabilité des compromis, c'est-à-dire des accords pour suspendre les différends »* (Bessy et Favereau 2003, p. 140). Cette justification qui suscite l'adhésion à la règle naît parfois de la performance économique attendue de la nouvelle règle. Si l'adhésion est trop coûteuse, elle risque de provoquer une « dissidence conventionnelle » (Amblard 2002) au point que les acteurs en charge de la mise en œuvre décideront peut-être d'aménager localement la règle, voire d'y résister.

1.3 Les processus de conventionnement d'une nouvelle norme comptable

Dans la perspective de l'approche conventionnaliste, nous proposons de modéliser l'implantation d'une norme comptable en trois processus.

- Un processus d'interprétation permet de réduire l'incertitude et la complexité. Il augmente la cohérence entre les acteurs (Orléan 2004) et leur permet de se forger une représentation collective (Keynes 1936) sur laquelle ils vont baser leurs comportements. Cette interprétation recouvre des aspects parfois anthropologiques (interpréter des signaux culturels), psychologiques (interpréter des comportements), et/ou sémantiques (interpréter des mots). Ce processus peut être rattaché à la théorie de la traduction (Akrich 2006) qui explique comment les acteurs structurent leurs efforts pour transformer progressivement une règle en actes opérationnels. Dans le domaine comptable, le processus d'interprétation peut

éclairer les mécanismes de compréhension de l'IFRS 15 et la manière dont les acteurs se positionnent sur ses principes.

- Un processus d'imitation permet de faire converger les comportements des acteurs vers des pratiques identiques. Les pratiques traduisant la norme en actes sont en compétition les unes avec les autres. Une première approche montre que certains acteurs tiennent une place particulière car ils seront imités par d'autres. Ainsi, Gomez (2006) distingue les conventions d'effort (on tend à imiter celui qui semble le plus impliqué) et les conventions de qualification (on tend à imiter celui qui est reconnu comme le plus qualifié). D'autres auteurs soulignent, sans les détailler, que certains déterminants font converger les pratiques et faciliter leur enracinement (Amblard, 2004). Ce processus mimétique est un moyen d'accroître la préférence des acteurs pour la conformité (Leibenstein 1987).
- Un processus de renforcement permet de figer les nouveaux comportements (Montmorillon 1999). Les nouvelles conventions sont « enracinées » au moyen de « dispositifs matériels » comme des protocoles, des projets, de nouveaux outils ou éléments du système d'information (Gomez 2006) pour finalement s'institutionnaliser (Bessy et Favereau 2003). On retrouve cette notion de processus de renforcement chez les premiers institutionnalistes (Commons 1934) et les tenants de la théorie néo-institutionnelle (DiMaggio et Powell 1983). Comme toutes contraintes externes, l'implantation d'une nouvelle norme comptable peut entraîner des processus de coordination implicites et explicites qui conduisent les acteurs à se conformer à la nouvelle règle. En d'autres termes, l'émergence de nouvelles conventions visant à favoriser le déploiement d'une règle externe implique que l'entreprise fasse des efforts et engage des coûts pour piloter en interne cette implantation. Cela se traduit par de nouveaux dispositifs matériels qui permettent de routiniser progressivement les nouveaux comportements et les automatiser (van der Steen 2009).

Cette modélisation en trois processus ne signifie pas que le déploiement d'une norme suive un processus linéaire. Les conventions procèdent moins d'une écriture préalable planifiée que d'interactions incessantes (Salais 1989).

Si la théorie indique que les conventions sont en concurrence les unes avec les autres, elle apporte peu d'explications sur l'émergence de certaines conventions plutôt que d'autres. Des auteurs soulignent toutefois la prépondérance de la « logique utilitariste » lorsque certains acteurs imitent les autres pour réduire leurs coûts, ce qui constitue alors « le prolongement extrême de la logique conventionnelle (...) mue par une rationalité calculatrice » (Mouricou 2006, p. 86 et p. 89). Or, le déploiement d'une nouvelle norme comptable peut se traduire par

des coûts d'implantation importants : *“we consider that the need to use resources for implementation is a real effect because it involves the allocation of resources to a use that many managers and stakeholders would consider to be unproductive”* (Napier et Stadler 2020, p. 480). Pour minimiser ces coûts, l'entreprise peut être tentée de privilégier certains choix comptables (Jeter et al. 2008). Les coûts d'implantation de nouvelles règles comptables constituent alors un déterminant important dans le déploiement conventionnel.

2. Méthodologie de recherche

La démarche empirique s'appuie sur une stratégie de collecte et d'analyse en quatre étapes visant à respecter la confidentialité des échanges et la contrôlabilité de notre approche inductive. Notre posture exploratoire portant sur des thématiques transverses en lien avec l'implantation de l'IFRS 15, nous avons privilégié une méthodologie d'enquête qualitative.

Etape 1 : Constitution de l'échantillon et du guide d'entretien

La première étape a consisté à analyser les études publiées par les grands cabinets d'audit internationaux pour identifier les principales problématiques de l'IFRS 15. Pour constituer l'échantillon, nous avons retenu des groupes pour lesquels l'implantation de l'IFRS 15 présentait des enjeux importants (exemples : suppression de la méthode des jalons techniques contractuels, reconnaissance de nouvelles obligations de prestation). L'étude a porté sur 18 grands groupes français (notés G1 à G18), dont 14 parmi les 40 plus grosses capitalisations d'Euronext Paris (se reporter à l'annexe 1). Le choix de se limiter au contexte français s'explique par une contrainte matérielle liée à la distance et aux coûts importants entraînés par les nombreux déplacements nécessaires pour réaliser des entretiens en présentiel. En effet, pour limiter le risque de perte d'informations (autocensure et observation limitée du non-verbal), nous n'avons pas souhaité réaliser des entretiens en distanciel.

Pour un premier cadrage du guide d'entretien, nous avons interrogé deux spécialistes de l'IFRS 15 en cabinet d'audit et un conseiller d'ACTEO (association pour la participation des entreprises françaises à l'harmonisation comptable internationale) (notés S1 à S3). ACTEO est une organisation créée pour faire l'interface entre les firmes et l'IASB et faciliter le partage d'expériences. Le questionnaire était organisé en trois parties qui visaient à approfondir notre connaissance de l'entreprise (notamment vis-à-vis de ses sources de revenus), à comprendre la mise en œuvre de l'IFRS 15 (analyse de l'existant avec les IAS 11 et 18, prise en considération des différentes dispositions de la norme, mesure de l'impact des changements) et à étudier le processus organisationnel d'implantation. Avant chaque entretien, nous avons analysé les états

financiers et la communication financière des groupes ciblés pour adapter, à la marge, le questionnaire. L'entretien était structuré de manière semi-directive avec des questions ouvertes sur des repères thématiques précis afin de faciliter le codage ultérieur des transcriptions d'entretien.

Etape 2 : Entretien triangulé des acteurs et confidentialité

Les entretiens en présentiel ont concerné les préparateurs des comptes ayant mis en œuvre l'IFRS 15. Certains échanges ont été complétés par des entretiens avec des contrôleurs de gestion et/ou des opérationnels (se reporter à l'annexe 2). Au total, les échanges ont concerné 37 personnes pour une durée de 43h20 avec une moyenne de 1h10 par entretien (entre 30 minutes et 2h50). Ils se sont déroulés de janvier à juillet 2019.

Pour limiter l'autocensure de nos interlocuteurs, les entretiens n'ont pas fait l'objet d'enregistrements. Ce travail réalisé en lien avec le normalisateur comptable national (ANC : Autorités des Normes Comptables) rendait l'enregistrement des échanges difficile. Le risque était que les entreprises perçoivent ces échanges comme un moyen de rendre des comptes à leur « autorité supérieure » ou comme pouvant constituer un risque d'altération de leur image. La plupart des entretiens ont été réalisés par deux chercheurs pour s'assurer d'une bonne compréhension et retranscription du contenu et pour favoriser l'analyse croisée.

Etape 3 : Codage des *verbatim*

L'analyse des entretiens s'est appuyée sur la méthodologie de Gioia (2012) en organisant les *verbatim* en fonction des trois composantes des conventions (interprétation, imitation, renforcement) et des lieux de déploiement des conventions : cycle externe avec les logiques de « place » et cycle interne avec la logique locale.

Etape 4 : Boucle de contrôle

Les entretiens ont fait l'objet d'une triple boucle de contrôle au travers des critères de pertinence, cohérence et non-discordance. Une affirmation dans un *verbatim* est jugée pertinente lorsqu'elle est corroborée par un autre acteur de la même organisation ou par le *verbatim* de l'autre chercheur présent lors de l'entretien. Les informations obtenues ont aussi été confrontées aux données récoltées auprès d'autres groupes et des spécialistes de cabinets d'audit qui illustraient souvent leurs propos en s'appuyant sur ces mêmes firmes. Une affirmation contenue dans un *verbatim* est jugée cohérente lorsqu'elle ne contredit pas les informations fournies par le groupe dans le cadre de sa communication financière. Enfin, pour

être considérée comme non-discordante, notre synthèse a été adressée aux responsables interrogés afin qu'ils puissent corroborer les propos tenus. Sur l'ensemble de l'échantillon, seule une personne a demandé une modification *ex-post* de crainte d'être identifiée comme l'auteur de propos qui émanaient, en fait, d'une autre personne.

3. Identification du processus d'implantation de l'IFRS 15

L'étude des pratiques d'implantation de l'IFRS 15 s'appuie sur les trois processus de conventionnement : interprétation, imitation et renforcement. Nos résultats montrent toutefois que la séquence de conventionnement n'est pas linéaire. Ainsi, l'interprétation de la norme et l'imitation entre acteurs témoignent d'échanges mutuels (§ 3.1) avant que n'apparaissent les éléments de la phase de renforcement (§ 3.2). Alors que la théorie des conventions insiste peu sur la question de l'arbitrage entre les pratiques comptables, notre analyse montre par ailleurs l'importance de la préoccupation économique, les coûts d'implantation, dans le déploiement conventionnel (§ 3.3).

3.1. Processus d'interprétation et d'imitation

Dans cette section, nous n'avons pas séparé l'analyse liée aux processus d'interprétation et d'imitation qui semblent participer conjointement à la construction progressive des conventions d'application de la norme.

L'implantation de l'IFRS 15 a amené les firmes à appréhender une norme perçue comme très conceptuelle. Ce cycle interne au groupe visant à initier l'implantation locale de la norme et à mieux comprendre ses impacts attendus (§ 3.1.1) s'est accompagné d'un cycle externe constitué d'une logique « de place » visant à produire collectivement, avec leurs pairs, des interprétations et modalités d'applications communes (§ 3.1.2). Après s'être positionnées, par rapport aux nouveaux concepts, les firmes ont travaillé à la traduction (« interprétation ») opérationnelle de la norme (§ 3.1.3).

3.1.1. Les logiques internes d'initiation du processus d'implantation

Certains groupes ont expliqué avoir commencé les travaux d'analyse de la norme avant sa publication. Les services centraux et de préparation des comptes ont rapidement compris qu'il faudrait « digérer » la norme jugée « très conceptuelle » (G1). « *Les IFRS sont substance over form. La 15 est une norme complexe et conceptuelle* » (G13). Cela s'est traduit par des réunions régulières « *pour s'approprier les concepts de la norme* » (G9), « *pour comprendre, partager et échanger* » (G14). Après prise de connaissance et compréhension de la norme par les

services centraux, il a fallu l'interpréter au regard des modèles d'affaires des différentes unités opérationnelles du groupe. Pour cela, une analyse de contrats représentatifs des différents métiers, zones géographiques et cas de figure a été menée en lien avec les opérationnels concernés. L'objectif était d'étudier les pratiques existantes au regard des nouvelles règles pour identifier les principaux sujets de l'IFRS 15, les « programmes », les métiers et zones géographiques les plus touchés. Dans plusieurs groupes, cela s'est accompagné d'un questionnaire ou de grilles d'analyse à remplir par les différentes sociétés ou pôles du groupe afin de mieux « cibler les points d'impact » (exemple : G2, G4, G5 et G6). De nombreux échanges sont intervenus au niveau des fonctions supports et avec les opérationnels (filiales, pôles), en amont, pour « mieux cerner les pôles, les questions à poser et les points d'analyse » (G2) et, pendant la phase questionnaire/grille d'analyse, pour aider à compléter les documents. Au préalable, il a fallu former les interlocuteurs du groupe de projet travaillant sur l'IFRS 15. La cheffe de projets et des politiques comptables de G6 résume ainsi la situation : « *Il y a eu des formations d'une à deux heures avec implication de chaque fonction et chaque division. À l'issue de la formation, nous avons construit un questionnaire reprenant les 5 étapes de la norme avec une cinquantaine de questions. Cela nous a conduit à approfondir la formation d'une à deux heures avec des formations spécifiques en fonction des besoins. On en a profité pour faire passer le message sur les changements que l'on peut ou doit avoir dans le champ d'un contrat* ».

Cette interprétation supposait « *d'avoir une hyper bonne connaissance du texte et de l'opérationnel* » (G11). Elle s'est traduite par de nombreux échanges d'expériences avec une comparaison des pratiques pour se prononcer sur celles les plus en phase avec la norme et par un décloisonnement avec le développement d'un « *dialogue permanent entre la production et la vente* » (G15). Le directeur des procédures et méthodes comptables de G12 résume ainsi la situation : « *Cela a intéressé beaucoup de monde et a permis de faire du benchmarking : que faisait le collègue d'une autre région [du groupe] ?... Cela a également permis de développer une conscience collective avec un changement des comportements. Encore aujourd'hui, quand on a des questions, on travaille ensemble. Cela s'est traduit par un décloisonnement de la comptabilité* ». L'objectif était d'interpréter la norme dans l'ensemble des actions opérationnelles du groupe pour provoquer l'imitation de « bonnes pratiques » malgré des *business models* parfois très différents à l'intérieur d'un même groupe. Un spécialiste IFRS 15 d'un cabinet d'audit indique : « *Au niveau des groupes, cela a aussi été l'occasion de serrer les vis pour que chacun s'aligne sur des pratiques communes* » (S3).

3.1.2. Les logiques « de place »

En parallèle, des logiques « de place » ont émergé. Il s'agit de produire des espaces de discussions et d'imitation mutuelle facilitant les échanges entre les acteurs de différents groupes pour structurer la manière d'appréhender les concepts et principes de la norme. Les entreprises cherchent à défendre leur situation en produisant des clés d'interprétation permettant une mise en œuvre convergente, le plus souvent au sein d'un même secteur d'activité. Bâtir des lieux de discussion ciblés, que les acteurs appellent « la place », améliore la compréhension de la norme, sa mise en œuvre et les mécanismes de convergence de comportement des firmes. Cette logique de place, qui permet de participer à « *la construction de l'application de l'IFRS 15* » (G15), est jugée essentielle : « *La vraie difficulté, c'était de comprendre la norme... Cela s'est traduit, à l'époque, par une effervescence au niveau de la place... Très rapidement, on a trouvé pertinent de voir comment la place interprétait la norme* » (G1). Un autre groupe précise : « *On a eu des échanges en France et à l'étranger avec nos pairs aerospace et défense. Le but était de pratiquer un benchmarking de secteur et de confronter les pratiques pour permettre à chaque acteur de s'améliorer* » (G3).

Presque tous les groupes ont indiqué avoir mis en œuvre une logique de place en n'hésitant pas à travailler avec ses pairs et concurrents pour définir un « *consensus de place* » sur la bonne interprétation des points importants de la norme et connaître suffisamment tôt les éléments sur lesquels aucune négociation ne sera possible. Ainsi, le responsable des normes comptables de G9 précise : « *Nous étions prêts pour une application anticipée en 2017 mais nous avons attendu car il y avait encore des discussions de place...* ». Un autre interlocuteur indique : « *Nous avons eu des discussions au sujet du terrain pour essayer de conserver notre traitement et ne pas changer. Mais nous nous sommes retrouvés seuls sur la place. Nous avons donc dû changer nos pratiques* ». Il s'agit de « *normaliser* » ses pratiques au niveau de ses différents *business* et avec ses pairs et concurrents (G3). Adopter les pratiques définies lors de ces discussions permet à l'entreprise d'avoir une mise en œuvre de l'IFRS 15 commune au secteur et donc plus légitime même si le travail commun ne se solde pas toujours par des apports importants. Ainsi, le groupe G16 indique : « *On s'est mis en relation avec les autres acteurs européens du programme sous le contrôle de G9... C'était très bizarre. On a eu des réunions sympathiques de trois jours à plusieurs reprises mais j'ai eu l'impression d'un dialogue de sourd. Chacun présentait ce qu'il faisait. Il n'y avait pas d'échanges, pas d'enrichissement mutuel* ». Au sujet du caractère statique ou dynamique des droits de propriété intellectuelle, ce même responsable précise : « *Les britanniques [qui faisaient front commun] ont considéré que c'est du statique... Nous avons été obligés de les suivre* ». Ce consensus de place est ensuite

utilisé pour appuyer les négociations avec les commissaires aux comptes en vue de faire accepter certaines pratiques comme conformes aux obligations de la norme.

3.1.3. Les logiques internes de traduction opérationnelle

Après s'être positionnés, non sans difficulté parfois, par rapport aux nouveaux concepts, les groupes ont travaillé à la traduction (« interprétation ») opérationnelle des aménagements à apporter à leurs processus internes. Ils ont fait le choix d'une *guidance* interne sous forme documentaire appelée « *mémos techniques* » (G9), « *transactions guidance* » (G6), « *position papers* » ou « *guide d'implémentation* » (G1). Il s'agit de « traduire », « transcrire », « cadrer » la norme dans les pratiques opérationnelles « *de manière stable* » en expliquant les changements liés à l'application de l'IFRS 15. Cette traduction opérationnelle peut s'effectuer avec des conseils extérieurs pour se « faire aider », pour « aider à la traduction ». Cela se fait parfois sans naïveté vis-à-vis des attentes techniques des conseils : « *Il a d'ailleurs fallu former les CAC [commissaires aux comptes]* » (G9). Ces documents peuvent ensuite être soumis aux commissaires aux comptes pour « validation ».

La difficulté a été de transposer les concepts de l'IFRS 15 à la réalité opérationnelle multiforme des groupes. Il faut « être capable de traduire le langage normatif et cela doit rester souple et opérationnel avec un output compréhensible (avoir une appropriation par les acteurs) et qu'il soit utilisable dans le pilotage interne (avoir un lien pilotage interne et communication financière)... C'est très compliqué d'avoir un langage commun entre négociateurs commerciaux et supports techniques » (G11). Un autre groupe indique qu'il a dû « décliner l'IFRS 15 en règles stables » avec la nécessité de « développer des schémas pérennes » (G10). Au terme de cette traduction opérationnelle, les groupes ont souvent mis en place un second cycle de formation visant à former des relais aux différents niveaux du groupe.

Pour implanter l'IFRS 15, les entreprises indiquent avoir déployé un processus formel et séquentiel piloté par une équipe projet. Ce déploiement en mode projet est particulièrement visible dans les processus de traduction opérationnelle qui étaient développés dans les groupes au moyen de découpages classiques en *Working Packages (WP)* pouvant aller de 7 (G11) à 13 familles de *WP* (G1). Les *WP* sont des lots de projets c'est-à-dire des activités homogènes en termes de coûts et performances. Ils visent à « définir le fonctionnement de l'existant, prévoir et définir d'éventuelles nouvelles orientations, chiffrer les temps-homme et les coûts de mise en œuvre » (G1). Certains *WP* très précis présentent des exemples chiffrés, des arbres de décision et des actions de progrès. L'idée est d'atteindre une cohérence de la mise en œuvre de la norme tant verticale (fonctionnelle) qu'horizontale (par métiers, filiales, zones

géographiques). Il s'agit de vérifier qu'il n'y avait pas de contradictions coûteuses avec les actions locales et que les particularités des filiales étaient bien prises en compte.

Certaines entreprises ont détaillé plusieurs étapes du processus de traduction opérationnelle de la norme en insistant notamment sur le découpage en *Working Package* : l'allocation des ressources requises en temps-homme et en coûts de formation et la définition du plan de communication pour informer, former et convaincre de la pertinence de la norme, y compris les actionnaires.

Cette démarche projet semble être l'émanation d'une culture habituelle de fonctionnement mais aussi le signal formel de l'importance de l'IFRS 15 (G1 ou G3 par exemple). Dans la plupart des groupes, la personne qui pilote le projet d'implantation est spécialement dédiée à ce type de mission de coordination générale : implantation d'une norme, d'un nouvel ERP, etc... L'équipe projet (également appelé comité de pilotage par certains groupes) regroupait différents acteurs issus de la direction générale, des fonctions comptabilité et finance, juridique, du contrôle de gestion avec des opérationnels.

3.2. Processus de renforcement

Pour figer les « bonnes pratiques », les entreprises tendent à « industrialiser » l'application de la norme. Le terme « industrialisation » est emprunté au directeur des principes comptables du groupe G11 qui a souligné l'importance du développement d'automatisation des pratiques : « *C'est important de pouvoir routiniser la comptabilité... L'IFRS 15 est une norme avec de vrais problèmes d'implémentation et d'automatisation* ». Il est essentiel d'avoir « *une déclinaison au niveau local avec la même configuration* » (G1) pour « *rationaliser et homogénéiser les pratiques au niveau du groupe* » (G5). Le déploiement aux niveaux fonctionnel et géographique s'est toutefois avéré difficile en raison, d'une part, de groupes avec un développement international important entraînant une implantation dans de nombreux pays, d'autre part, d'une déclinaison nécessaire à tous les niveaux (achat, direction technique, commercial...) et pas seulement de la comptabilité.

Le renforcement s'est notamment manifesté par une adaptation des contrats en intégrant une clause prévoyant le versement d'une indemnité équivalente aux coûts majorée d'une marge en cas d'arrêt du contrat pour « *permettre aux groupes faisant de l'avancement de continuer à le faire* » (G3) ou pour « *passer du chiffre d'affaires à l'avancement technique [méthode des jalons techniques contractuels] au chiffre d'affaires à l'avancement des coûts* » (G1) (paragraphe 35c de l'IFRS 15). Les changements liés à la nouvelle norme se sont également traduits par une mise à jour des procédures. Un groupe précise d'ailleurs qu'il a rencontré des

difficultés à « *l'écrire concrètement dans le manuel de procédures* » (G4). Certains préparateurs des comptes évoquent aussi le développement d'une liasse de consolidation dédiée à la remontée des informations liées aux revenus.

Au-delà des adaptations apportées aux contrats et aux procédures, les nouvelles règles issues de la traduction opérationnelle de l'IFRS 15 ont dû être transposées dans les systèmes d'information des différentes filiales : « *Toutes les entités ont dû faire évoluer les systèmes* » (G6). Les groupes ne disposant pas toujours d'un ERP unique, ces changements se sont parfois avérés très lourds. Un préparateur des comptes évoque, par exemple, la nécessité d'adapter 130 ERP (G2). Le nombre important d'ERP s'explique par la structure très décentralisée de ce groupe et de nombreuses opérations de croissance externe. La lourdeur de la tâche conduit un préparateur des comptes à indiquer que « *l'IASB est déconnecté de l'opérationnel. Il n'y a pas de réflexion sur l'implémentation et sur les SI [systèmes d'information] permettant l'application* » (G10). La déclinaison des nouvelles règles de reconnaissance du chiffre d'affaires au niveau des différentes sociétés et des différentes fonctions a constitué une contrainte très forte qui a conduit à limiter les changements mis en œuvre. Dans le secteur des télécoms, cette contrainte était particulièrement prégnante en raison de la volumétrie des données à traiter pour avoir une comptabilisation, en phase avec l'IFRS 15, de la « subvention » accordée sur le terminal dans le cas de la vente d'un *package* : « *Il a fallu développer des solutions informatiques (...) La solution de définir une solution unique à l'échelle du groupe n'a pas été utilisée. Nous avons choisi de définir des modèles avec des traitements au niveau de chaque pays (...) Ce ne sont pas des monstres techniques mais les systèmes sont très fragiles et compliqués à faire évoluer. Il ne faut pas prendre de risques sur les systèmes commerciaux et de facturation* »³.

Pour favoriser une récurrence des comportements en phase avec la traduction opérationnelle de la norme, des changements peuvent également s'avérer nécessaires au niveau du système de contrôle de gestion. Cela a fortement concerné les firmes industrielles ayant basculé de la méthode des jalons techniques contractuels à un avancement par les coûts. La maîtrise des incidences opératoires sur le contrôle de gestion et le pilotage des processus est devenue encore plus prégnante : « *Les changements ont été introduits dans le processus de gestion au niveau de la préparation des budgets, du contrôle budgétaire* » (G3).

³ Pour éviter l'identification des verbatim issus de ce groupe et utilisés dans d'autres développements, nous avons choisi de ne pas préciser son numéro.

Avec les jalons techniques contractuels, la comptabilisation des revenus s'appuie sur les coûts budgétés. L'intérêt de cette méthode, très utilisée avec l'IAS 18 par des groupes français relevant de certains secteurs d'activité (défense, aéronautique, infrastructures de transport...), réside dans une comptabilisation des coûts et des revenus alignés sur l'achèvement du jalon prévu au contrat. Le jalon est considéré comme un élément objectivable facile à documenter : acceptation du client ou document interne du service qualité. Avec le *cost-to-cost*, l'enregistrement comptable du chiffre d'affaires se fonde, au contraire, sur les coûts réellement consommés. Il devient indispensable d'améliorer la traçabilité des coûts avec une attention accrue sur les ordres de fabrication et les sorties de stocks qui valident la consommation et constituent donc le facteur déclenchant du chiffre d'affaires. Les groupes, qui s'appuyaient sur les dépenses hors factures non parvenues ont, par exemple, intégré les charges à payer pour avoir une connaissance plus précise des coûts réels. Quant aux éléments en stocks, ils sont désormais intégrés dans les coûts encourus au moment de la sortie des stocks (la consommation) et non plus lors de l'entrée (l'achat). Ainsi, dans le groupe G1, l'ERP ne prenait en compte que les dépenses en date d'entrée en stock ce qui n'est pas adapté à la méthode d'avancement aux coûts. Il suffirait alors « *d'acheter du stock* » pour augmenter la reconnaissance du chiffre d'affaires. Reconnaître les revenus au *prorata* des coûts supportés a également impliqué de demander aux opérationnels de saisir directement leurs actualisations afin de disposer d'informations plus fiables. La maîtrise de l'écoulement du coût de production dont ils sont responsables devient un levier clé de succès. Cela a conduit les firmes concernées à développer « *d'autres KPI (Key Performance Indicators) pour faire coïncider les mesures physiques et les mesures comptables* » (G15). Finalement, le système d'information a été modifié pour améliorer le suivi du réalisé et faire prendre conscience que tout dérapage se traduit mécaniquement par une reconnaissance de chiffre d'affaires, sauf à revoir les coûts à terminaison, ce qui n'est pas toujours fait. Les changements réalisés au niveau du système de contrôle de gestion étaient d'autant plus importants que « *les jalons étaient au cœur du système* » (G15). Il fallait changer la culture d'entreprise.

Finalement, plusieurs leviers de renforcement sont utilisés pour cette « industrialisation » : le renforcement relationnel qui permet de s'assurer que les nouvelles règles ont été comprises, négociées et acceptées par le terrain non-comptable ; le renforcement procédural au travers de nouvelles routines d'autant mieux mises en œuvre que les opérationnels y voient un intérêt. Un renforcement matériel a également pu intervenir lorsque la mise en œuvre s'est traduite par des investissements dans des outils informatiques.

3.3. Des conventions « sous contraintes » des coûts d'implantation de l'IFRS 15

Les coûts d'implantation de l'IFRS 15 sont très variables selon les changements induits par la norme. Même si les montants évoqués sont flous, l'unité de mesure la plus souvent citée est le million ou la dizaine de millions d'euros. Ces coûts sont parfois considérés comme des opportunités perdues d'investissements créateurs de valeur. Un préparateur des comptes évoque même un « *problème d'utilité publique sur le coût des IFRS en Europe* » (G11). Il nous appelle à nous « *interroger sur le coût des IFRS au sein des 6 000 entreprises européennes concernées par ces normes* ». Il indique que si chaque firme concernée engage « *autant de millions d'euros que [son] propre groupe en coûts de conseils, d'honoraires additionnels de commissariat aux comptes, d'assistance pour l'aménagement du système d'information pour l'implantation de l'IFRS 15* », il y aurait en Europe un problème de « *détour [détournement] d'investissements* » vers un processus comptable « *très faiblement créateur de valeur* ». Un spécialiste de l'IFRS 15 en cabinet d'audit indique que l'implantation de la norme s'est traduite par « *une débauche de moyens en interne avec, en plus, le coût des conseils, des honoraires d'audit...* » (S3). Le rapport coûts - bénéfices est jugé « *dramatique* ». « *L'argent dépensé dans ces normes est de l'argent perdu... Nous en avons besoin pour autre chose, pour nos activités de développement* » (G8). Napier et Stadler (2020) confirment l'importance de ces coûts, jugés improductifs, liés à l'application de l'IFRS 15.

Certains interlocuteurs expliquent avoir eu pour mission de faire en sorte que la mise en œuvre ait peu d'impacts en termes de coûts. Un préparateur des comptes indique que son directeur administratif et financier lui a dit : « *faites ce que vous voulez avec cette norme mais je ne veux pas que ça me coûte (...)* Encore une fois, on n'avait aucune ressource supplémentaire pour faire la mise en œuvre, donc on est allé à l'essentiel » (G14). Un autre précise : « *Ils [le management] n'ont pas pris le risque (...) d'assumer le coût de la norme* » (G16). Au-delà de ces prises de position extrême, les groupes ont intégré cette notion de coût dans leurs décisions relatives au déploiement de l'IFRS 15. Le rapport coûts – bénéfices doit être acceptable pour le groupe : « *On a donc tout fait pour minimiser* » (G10).

L'importance des coûts s'explique par le « *caractère structurant de la norme* » (G1) qui « *touche le cœur de l'activité* » (G11). Son déploiement se traduit par des changements dépassant le simple cadre comptable avec notamment des conséquences importantes sur le système d'information pour les firmes les plus impactées par la norme. Dans une entreprise, cela a été si sensible qu'il y a eu une rotation de « *quatre chefs de projet système d'information en quatre ans... Il y a eu un travail monumental sur les flux de données et la collecte des*

données... Nous avons retenu le principe de réalité et la minimisation de coûts » (G11). Un autre précise : « C'était un gros boulot. Ils [les responsables SI] ont souffert » (G14).

Le souhait de limiter la consommation de ressources a conduit les groupes à ne pas procéder à tous les changements nécessaires. Un spécialiste « revenus » d'un cabinet d'audit indique : *« On fait tout pour dire qu'il n'y a pas de changement (...) en regardant s'il n'y a pas dans le texte des éléments permettant de ne pas changer ou en tous cas de ne pas trop changer les pratiques » (S2).* Au sujet de la décomposition des contrats complexes comprenant plusieurs niveaux de prestations, un préparateur des comptes précise que *« la marge d'interprétation est importante (...) On a calé le discours sur ce que l'on fait. Il n'y a donc pas eu de différences ».* Il complète son propos en disant : *« Notre stratégie a été : comment faire pour raisonnablement arriver à des chiffres avec un minimum de retraitements ? C'était impossible de faire autrement. Il a fallu trouver une grille de lecture et une documentation pour dire que l'on allait retraiter à la marge. On ne fait pas quelque chose de sophistiqué. C'est la vraie vie (...) La décomposition en obligations de prestation n'est pas suivie dans nos systèmes d'information [pour les contrats complexes] car ce n'est pas la base de la facturation (...) Nos objectifs étaient : praticité, coût et utilité pour les utilisateurs [les opérationnels]. Au final, on a dépensé beaucoup d'argent, beaucoup d'énergie... » (G11).* Pour l'information fournie en annexe, plusieurs groupes indiquent, par ailleurs, que le *« découpage n'est pas aussi fin qu'il faudrait » (G3).* Un préparateur des comptes précise : *« Nous ne sommes pas au niveau. Nous ne suivons pas l'information carnet de commandes. L'information n'est pas disponible dans le groupe. Je ne gère pas avec cela. (...) Je ne voulais pas dépenser de l'argent pour donner cette information » (G7).*

L'application de l'IFRS 15 pouvant présenter des coûts d'implantation importants, les groupes intègrent cette contrainte dès le départ du processus de déploiement de la norme de manière à simplifier les futurs impacts organisationnels et ainsi réduire (voire minimiser) les coûts d'industrialisation fortement liés aux changements à apporter aux systèmes d'information. Ne jugeant pas utiles certaines innovations de la norme, les groupes n'ont pas toujours souhaité supporter des coûts de développements de leur système d'information sans contrepartie opérationnelle, autre que l'obligation de se conformer aux nouvelles règles.

4. Discussion des résultats

Après avoir analysé les apports de ce travail à la théorie des conventions (§ 4.1), nous discutons nos contributions à la compréhension du conventionnement de déploiement d'une nouvelle norme comptable (§ 4.2).

4.1. Les contributions à la théorie des conventions

La littérature sur les conventions ne considère pas les règles comptables comme une vérité objective qui « engendrerait la confiance » mais plutôt comme « une croyance, un bien commun, une référence commune qui permettrait aux principaux acteurs et à un moment donné, de dialoguer, de s'affronter, d'effectuer des transactions, de négocier... » (Amblard 2003, p.69). Nos résultats confortent cette position et éclairent la théorie des conventions sur trois éléments. Premièrement, alors que les conventions procèdent de trois processus (interprétation, imitation, renforcement), les approches tendent à limiter l'analyse à un seul processus. Par exemple, Schelling (1960), Lewis (1969) ou Orléans (2004) se concentrent sur le système d'interprétation. Girard (1978) et Gomez (2005) centrent leur analyse sur la question de l'imitation et du choix de la référence retenue par les acteurs. D'autres s'intéressent aux mécanismes qui figent la convention (Montmorillon 1999). À notre connaissance, malgré la mobilisation de ce cadre théorique dans différentes disciplines de la gestion comme, par exemple, la comptabilité (Amblard 2002), l'entrepreneuriat (Bousquet et al. 2018) ou la finance (Lamarque et Maymo 2012), nous proposons une première analyse empirique de l'ensemble des trois processus caractéristiques des conventions dans le cadre du déploiement d'une norme comptable. Cela permet de souligner la place relative de chacun de ces processus dans l'institutionnalisation de la norme et d'évoquer les influences croisées entre interprétation, mimétisme et renforcement.

Deuxièmement, nous confortons le caractère construit des pratiques comptables. Chiapello (2017, p. 57), rappelle que le système comptable peut être perçu comme un tissu dense de conventions intégrant le caractère « performatif » de la norme comptable, sa « subjectivation » et sa « réification » : *“The concept of convention attracts attention to the many choices made to produce an accounting technique”*. À ce titre, les « conventions comptables » impliquent d'entrer en profondeur dans la « boîte noire » du processus d'implantation-: *“[it] requires elaboration and explanation of a series of pre-existing conventions of equivalence which involve comparisons, registrations, codified, replicable procedures, and calculations that can present things as numbers. Strictly speaking, measurement comes after that, as the regulated implementation of those conventions”* (Chiapello 2017, p. 57). Pour Romelaer (1999, p.6), le processus mimétique ne permet pas d'expliquer l'ensemble des situations par lesquelles les pratiques se figent : *« l'individu peut aussi analyser la situation d'incertitude en fonction de ses savoirs et de son expérience, s'informer, créer une solution au terme d'un échange, expérimenter et/ou créer du savoir »*. Alors que les enjeux d'efficacité ou d'efficacités ne sont

pas évoqués comme moyens de sélection des pratiques, cette recherche montre l'importance de la préoccupation économique, les coûts d'implantation, dans le déploiement conventionnel. Troisièmement, notre approche permet d'envisager un regard « épistémologique » (Chiapello 2017, p. 58) sur le mécanisme conventionnel dans la mesure où nos observations sur la construction comptable montrent que les efforts d'interprétation et de traduction des acteurs produisent des savoirs locaux nouveaux. Le fait de déployer beaucoup d'efforts pour comprendre et harmoniser des interprétations parfois diverses de la norme, pour traduire au niveau opérationnel puis déployer des pratiques récurrentes dans les organisations soulignent que le processus de convention peut être vu comme un « *investissement de forme* » (Chiapello 2017 ; Thévenot 1984). Si le déploiement d'une nouvelle norme se heurte spontanément à l'inertie de l'organisation, notre recherche montre l'intérêt des acteurs à développer de nouvelles routines. Pour Van der Steen (2011), ces routines émergentes doivent être regardées comme des processus continus qui constituent un lien crucial entre les attentes organisationnelles et le niveau opérationnel des acteurs permettant d'expliquer les changements comptables et la stabilisation progressive des actions opérationnelles : “*Therefore, we must regard routines as ongoing processes of encoding and reproduction of structure and action, rather than as discrete “objects”*” (p. 507). La phase de renforcement du processus de conventionnement montre que les routines sont des schémas répétitifs et reconnaissables d'actions interdépendantes réalisés par de multiples acteurs mais aussi que des aspects plus informels y sont associés (Pentland et Feldman 2005). L'analyse par les conventions a ainsi permis d'identifier comment se figent toute disposition informelle rendant certaines actions préférables à d'autres (Becker 2004) pour réduire le « *degré de dissidence* » (Amblard 2002) des acteurs vis-à-vis de l'IFRS 15.

4.2. Les contributions à la compréhension de l'implantation d'une nouvelle norme comptable

Notre approche par la théorie des conventions montre que trois processus sont particulièrement éclairants pour comprendre comment une norme s'institutionnalise. Premièrement, nous avons identifié un processus d'interprétation de la norme avec des acteurs en quête d'une position commune. Ce processus intervient, d'une part, en interne lorsque les acteurs de l'organisation cherchent à comprendre comment leurs pratiques habituelles seront affectées par la norme, d'autre part, en externe quand les acteurs d'un même secteur d'activité, voire de plusieurs secteurs d'activité, analysent ensemble la norme dans le cadre de discussions de place. Deuxièmement, un processus d'imitation se met en place. Il permet aux acteurs de converger

vers une solution qu'ils privilégient. Ce processus d'imitation apparaît dans les logiques de place qui permettent de « *favoriser l'échange autour des pratiques comptables et ainsi tendre vers une application plus homogène des normes* » (Kohler et Le Manh 2018, p. 72). Kohler et Le Manh (2018) démontrent l'importance de la dimension sectorielle lors de la phase de *due process* pour tenter de peser sur l'IASB pour la construction de la norme. Lors du déploiement de la norme, ces logiques sectorielles restent essentielles pour tendre vers des pratiques communes. Elles s'accompagnent, dans l'organisation, d'une analyse des différentes pratiques pour faire émerger de « bonnes pratiques » à intégrer dans les systèmes comptables locaux des différentes filiales et des différents métiers du groupe. Les acteurs sont alors en quête d'une référence interprétative de cette norme perçue comme complexe. Le processus d'imitation est lui-même influencé par le processus d'interprétation. Confrontés à la nécessité d'interpréter ce qui paraît complexe ou producteur d'incertitude, les acteurs semblent parfois conduits à imiter le plus avancé dans son processus d'interprétation. Troisièmement, un processus de renforcement se met en place. Il vise à automatiser les pratiques et à industrialiser les concepts de la norme dans la durée.

La figure 1 tente de formaliser le processus d'implantation de l'IFRS 15 en mettant en lumière les processus structurant les conventions (interprétation, imitation, renforcement) et les niveaux d'intervention où les conventions se construisent (logique de place, logique locale).

Figure 1 : Le processus d'implantation de l'IFRS 15

Il ressort des entretiens que les coûts d'implantation constituent l'une des principales contraintes des entreprises lors du déploiement de l'IFRS 15. L'importance de ce facteur est en phase avec le cadre conceptuel de l'IASB (2010) qui reconnaît que le coût est une contrainte forte pesant sur la production de l'information financière. Le normalisateur international recommande aux entreprises d'intégrer le rapport coût – bénéfice. Les avantages procurés par la préparation d'une information doivent justifier les coûts entraînés par sa production. Jeter et al. (2008) définissent les coûts liés au déploiement d'une nouvelle norme : coût de production de l'information, coût de renégociation et réécriture des contrats s'appuyant sur des données comptables et éventuellement coût d'opportunité en situation d'une moins bonne mesure de la performance. En s'intéressant aux normes américaines SFAS 106 et 109 portant respectivement sur les engagements retraites et les impôts sur le résultat, ils montrent que les

entreprises tentent de minimiser les coûts d'implantation au travers de choix comptables réalisés lors de l'adoption de ces normes.

L'application de l'IFRS 15 étant susceptible d'entraîner des coûts d'implantation importants (Napier et Stadler 2020), les entreprises intègrent cette contrainte dès le début du processus de déploiement de la norme afin de simplifier les futurs impacts organisationnels, notamment au niveau des systèmes d'information, et ainsi limiter les coûts d'industrialisation. Kohler et Le Manh (2018) confirment l'importance de ces coûts liés à la mise en place opérationnelle de l'IFRS 15, ce qui a conduit les groupes du secteur des télécoms à agir en amont du déploiement de la norme comptable en menant des actions de *lobbying* vis-à-vis de l'IASB.

À côté de ce facteur coût, d'autres éléments peuvent intervenir pour expliquer les pratiques comptables retenues lors de l'implantation de l'IFRS 15. Par exemple, Cazavan-Jeny et Jeanjean (2009) montrent que les groupes sont soucieux de limiter les impacts financiers attendus de nouvelles normes comptables. Ils démontrent que le basculement en IFRS des entreprises françaises s'est traduit par des impacts financiers très limités en raison des choix réalisés au niveau des options facultatives de l'IFRS 1. Dans le même ordre d'idée, Louraço et Curto (2010) montrent que les firmes peuvent être amenées à retenir des choix comptables permettant de maintenir un certain *statu quo* de manière à ne pas accroître les coûts de surveillance (*monitoring costs*) des investisseurs. D'une manière générale, l'importance du facteur coût, que nous avons mis en évidence, complète les résultats des travaux portant sur les choix comptables.

Conclusion

Cette recherche vise à analyser le processus d'implantation de l'IFRS 15 qui définit de nouvelles règles d'évaluation, de comptabilisation et d'information sur les revenus. Elle se rattache à un courant de recherches critiques en comptabilité qui s'intéressent à l'importance de la traduction des IFRS dans les pratiques comptables des firmes (Guerreiro et al. 2021). Ainsi, des travaux analysent la réponse des acteurs face à l'implantation d'une nouvelle norme *via* des stratégies d'adaptation très diverses (Albu et al. 2014 ; Maroun et van Zijl 2016 ; van Zijl et Maroun 2017) et la place particulière de certains acteurs dans cette implantation par des jeux politiques complexes (Aburous 2019).

Sur la base d'entretiens réalisés auprès des préparateurs de comptes de 18 grands groupes français, dont quatorze entreprises parmi les quarante plus grosses capitalisations d'Euronext Paris, nous tentons de mieux comprendre le déploiement de l'IFRS 15 en mobilisant la théorie des conventions.

L'approche conventionnaliste permet de mieux comprendre la place importante de trois processus dans la construction des pratiques comptables locales lorsque les acteurs sont confrontés à plusieurs incertitudes suscitées par la norme : un processus d'interprétation visant à éclairer la compréhension et la traduction opérationnelle de la norme ; un processus d'imitation par lequel les acteurs arbitrent et définissent les « bonnes pratiques » à mettre en place ; un processus de renforcement permettant de figer les nouvelles pratiques.

Cette recherche met également en évidence un aspect moins visible : la contrainte des coûts d'implantation d'une nouvelle norme comptable. Cette contrainte influence les pratiques comptables retenues lors du déploiement de la norme comptable. Sur ce point, nos contributions sont doubles. D'une part, la théorie des conventions insiste peu sur la question de l'arbitrage entre les pratiques comptables. Même si elle indique que les conventions sont en concurrence les unes avec les autres et que certaines pratiques opérationnelles émergent de cette rivalité (Amblard 2007), il y a peu d'approfondissement sur les mécanismes qui déterminent la sélection des pratiques qui se figent et deviennent récurrentes. Nos résultats montrent que le processus d'imitation ne suffit pas à déterminer la manière dont se construit l'implantation de la norme. D'autre part, par rapport aux nombreux travaux traitant des choix comptables, nous montrons que les coûts d'implantation de la norme constituent un critère important. À notre connaissance, à l'exception de Jeter et al. (2008), le rôle joué par le facteur coût est peu documenté. Or, l'analyse de nos entretiens montre qu'il s'agit du premier élément avancé par les préparateurs de comptes pour expliquer les décisions prises lors du déploiement de l'IFRS 15.

Notre approche contribue enfin à la littérature sur les conventions. Alors que les travaux sur le sujet se focalisent souvent sur l'un des processus structurant les conventions, nous proposons une présentation empirique de l'ensemble de la démarche de conventionnement. Ce travail permet d'enrichir la compréhension de l'institutionnalisation et de la diffusion des IFRS en apportant des éclaircissements sur la manière dont les nouvelles normes sont créatrices de nouvelles pratiques et de nouvelles compétences au sein des firmes. En déployant beaucoup d'efforts pour comprendre et harmoniser leurs interprétations parfois variées de la norme, pour traduire et déployer au niveau opérationnel des pratiques récurrentes dans les organisations, le processus conventionnel peut être vu comme un « *investissement de forme* ». Les conventions comptables, productrices de nouveaux savoirs, témoignent à ce titre d'un caractère « épistémologique » (Chiapello 2017, p.58).

Finalement, cette recherche répond aux appels à contribution sur la question des effets de l'adoption et de l'implantation des IFRS dans les organisations en s'appuyant sur des approches

interprétativistes (Albu et al. 2014 ; Guerreiro et al. 2021). Elle permet d'enrichir la compréhension de l'institutionnalisation et de la diffusion des IFRS en apportant des éclaircissements sur la manière dont les nouvelles normes comptables sont traduites dans les pratiques comptables quotidiennes.

Ce travail est susceptible d'intéresser les normalisateurs comptables international (IASB) et français (ANC) en participant à l'amélioration de leur compréhension de l'implantation de nouvelles règles comptables avec les difficultés associées. Ce travail souligne l'importance des marges de manœuvre liées à l'application d'une nouvelle norme et la manière dont elles peuvent être utilisées.

Malgré les précautions prises, la question de la sincérité des personnes interrogées peut être discutée et donc constituer une limite à cette recherche. Ces résultats ayant été, par ailleurs, obtenus sur un échantillon de firmes françaises évoluant dans le même contexte institutionnel, il serait intéressant d'élargir cette analyse à d'autres contextes. Nous pouvons également nous interroger sur la reproductibilité et la validité de notre « modélisation » des processus de mise en œuvre de nouvelles règles comptables. Toutefois, comme l'exprime Francis (2001) : “*we also believe that researchers should make better use of their expertise as accountants (...) Although the smaller sample sizes raise issues of generalizability, we feel that this approach would complement existing large sample studies and provide greater insight into the underlying causes of the empirically observed effects*”.

Bibliographie

- Aburous, D. (2019). IFRS and institutional work in the accounting domain. *Critical Perspectives on Accounting* 61: 1-15.
- Akrich, M. (2006). La description des objets techniques. In *Sociologie de la traduction* (Eds, Akrich, M., Callon, M., Latour, B.) Presses de l'école des mines, 159-178.
- Albu, C. N., Albu, N., & Alexander, D. (2014). When global accounting standards meet the local context - Insights from an emerging economy. *Critical Perspectives on Accounting* 25: 489-510.
- Alexander, D., de Brebisson, H., Circa, C., Eberhartiger, E., Fasiello, R., Grottko, M., Krasodomska, J. (2018). Philosophy of language and accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 31 (7): 1957-1980.
- Amblard, M. (2007). La norme IFRS 2 : un éclairage critique par la théorie comptable. *Comptabilité Contrôle Audit* 13 (3): 97-112.

- Amblard, M. (2004). Conventions et comptabilité : vers une approche sociologique du modèle. *Comptabilité Contrôle Audit* Numéro spécial: 47-67.
- Amblard, M. (2003). Conventions et modélisation comptable. In *Conventions et management* (Ed Amblard, M.), De Boeck Supérieur, 61-87.
- Amblard, M. (2002). *Comptabilité et conventions*. Paris, L'Harmattan.
- Amblard, M. (2000). Le changement des règles comptables : une interprétation par la théorie des conventions. Congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- Barth, M. E., Landsman, W. R., Lang, M. H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research* 40(3): 467-497.
- Becker, M.C. (2004). Organizational routines: A review of the literature. *Industrial and Corporate Change* 13 (4): 643-77.
- Berland, N., Chiapello, E. (2004). Le rôle des réformateurs sociaux dans la diffusion de nouvelles pratiques de gestion : le cas du contrôle budgétaire en France (1930-1960). *Comptabilité Contrôle Audit* 10 (Numéro spécial): 133-160
- Bessy, C., Favereau, O. (2003). Institutions et économie des conventions. *Cahiers d'économie politique* 44 (1): 119-164.
- Bousquet, F., Verstraete, T., Barbat, V. (2018). La théorie des conventions pour comprendre l'ancrage territorial des PME. *Revue de l'Entrepreneuriat* 17 (3-4): 75-102.
- Caylor, M. (2010). Strategic revenue recognition to achieve earnings benchmarks. *Journal of Accounting and Public Policy* 29: 82-95.
- Cazavan-Jeny, A., Jeanjean, T. (2009). IFRS1 : « Il faut tout changer pour que rien ne change ». *Comptabilité Contrôle Audit* 15 (1): 105-132.
- Chiapello, E. (2017). Critical accounting research and neoliberalism. *Critical Perspectives on Accounting* 43: 47-64.
- Collins, D. L., Pasewark, W. R., Riley, M. E. (2012). Financial reporting outcomes under rules-based and principles-based accounting standards. *Accounting Horizons* 26 (4): 681-705.
- Commons, J. R. (1934). *Institutional Economics. Its Place in Political Economy*. New Brunswick and London: Transactions Publishers.
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. *Journal of Accounting Research* 46 (5): 1085-1142.

- DiMaggio, P., Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Collective rationality and institutional isomorphism in organisational fields. *American Sociological Review* 48 (2): 147-160.
- Evans, L., Baskerville, R., Nara, K. (2015). Colliding worlds: Issues relating to language translation in accounting and some lessons from other disciplines. *Abacus* 51 (1): 1–36.
- Fields, T. D., Lys, T. Z., Vincent, L. (2001). Empirical research on accounting choice. *Journal of Accounting and Economics* 31: 255–307
- Fornaro, J. M., Huang, H. W. (2012). Further evidence of earnings management and opportunistic behavior with principles-based accounting standards: The case of conditional asset retirement obligations. *Journal of Accounting and Public Policy* 31 (2): 204-225.
- Francis, J. (2001). Discussion of empirical research on accounting choice. *Journal of Accounting and Economics* 31: 309–319.
- Girard, R. (1978). *Des choses cachées depuis la fondation du monde*. Paris: Grasset.
- Gioia, D. A., Corley, K. G., Hamilton A. L. (2012). Seeking qualitative rigor in inductive research: Notes on the Gioia methodology. *Organizational Research Methods* 16 (1): 15-31.
- Gomez, P. Y. (2006). Information et conventions : le cadre du modèle général. *Revue Française de Gestion* 160: 217-240.
- Gomez, P.Y., Korine, H. (2005). Democracy and the evolution of the corporate governance. *Corporate Governance: An International Review*, 13 (6): 739-752.
- Gomez, P. Y., Jones, B. (2000). Crossroads-conventions: An interpretation of deep structure in organisations. *Organization Science* 11 (6): 696-708.
- Green, S. E., Li, Y., Nohria, N. (2009). Suspended in self-spun webs of significance: A rhetorical model of institutionalization and institutionally embedded agency. *Academy of Management Journal* 52 (1): 11–36.
- Greenwood, R., Oliver, C., Sahlin, K., Suddaby, R. (2008). *The Sage handbook of organizational institutionalism*. Sage.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., Craig, R. (2021). Institutional theory and IFRS: An agenda for future research. *Spanish Journal of Finance and Accounting* 50 (1): 65-88.
- Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R. E., Polzer, T., Seiwald, J., Steccolini, I. (2019). Justifying public-sector accounting change from the inside: Ex-post reflections from three countries. *Abacus* 55 (3): 582-609.
- IASB. (2016). *International financial reporting standard (IFRS) No. 15: Revenue from contracts with customers*. Londres: International Accounting Standards Board.

- IASB. (2010). *Cadre conceptuel de l'information financière*. Londres: International Accounting Standards Board.
- Jeter, D., Chaney, P., Daley, M. (2008). Joint accounting choices: An examination of firms' adoption strategies for SFAS No. 106 AND SFAS No. 109. *Review of Quantitative Finance and Accounting* 30: 153-185.
- Keynes, J. M. (1936). *The general theory of employment, interest, and money*. Vol. VII of The collected writings of John Maynard Keynes (1973). London: Macmillan.
- Kohler, H., Le Manh, A. (2018). Une analyse de la participation de l'industrie des télécommunications au « due process » de l'IASB à l'aune de la théorie de la traduction. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 24 (1): 43-79.
- Kohler, H., Pochet, C., Le Manh, A. (2021). Auditors as intermediaries in the endogenization of an accounting standard: The case of IFRS 15 within the telecom industry. *Accounting, Organizations and Society* 91: 18p.
- Lamarque, E., Maymo, V. (2012). Coordination et engagement bancaire : le délai est-il conventionnel ? *Recherches en Sciences de Gestion* 89 (2): 19-33.
- Leibenstein, H. (1987). *Inside the firm: The efficiency of hierarchy*. Cambridge: Harvard University Press.
- Lewis, D. K. (1969). *Conventions: A philosophical study*. Cambridge: Harvard University Press.
- Liguori, M., Steccolini, I. (2017). The power of language in legitimating public-sector reforms: When politicians “talk” accounting. *The British Accounting Review* 50: 161-173.
- Lourenço, I. C., Curto, J. D. (2010). Determinants of the accounting choice between alternative reporting methods for interests in jointly controlled entities. *European Accounting Review* 19, (4): 739-773.
- Marquardt, C., Wiedman, C. (2004). How are earnings managed? An examination of specific accruals. *Contemporary Accounting Research* 21: 461–491.
- Maroun, W., van Zijl, W. (2016). Isomorphism and resistance in implementing IFRS 10 and IFRS 12. *The British Accounting Review* 48: 220-239.
- Montmorillon de, B. (1999). Théorie des conventions, rationalité mimétique et gestion de l'entreprise. In *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise du XXIème siècle* (Eds, Koenig, G.). Paris: Economica, 171-198.
- Mouricou P. (2006). Toujours la même chanson. Les logiques mimétiques des radios musicales françaises. *Revue française de gestion* 164 : 77-95.

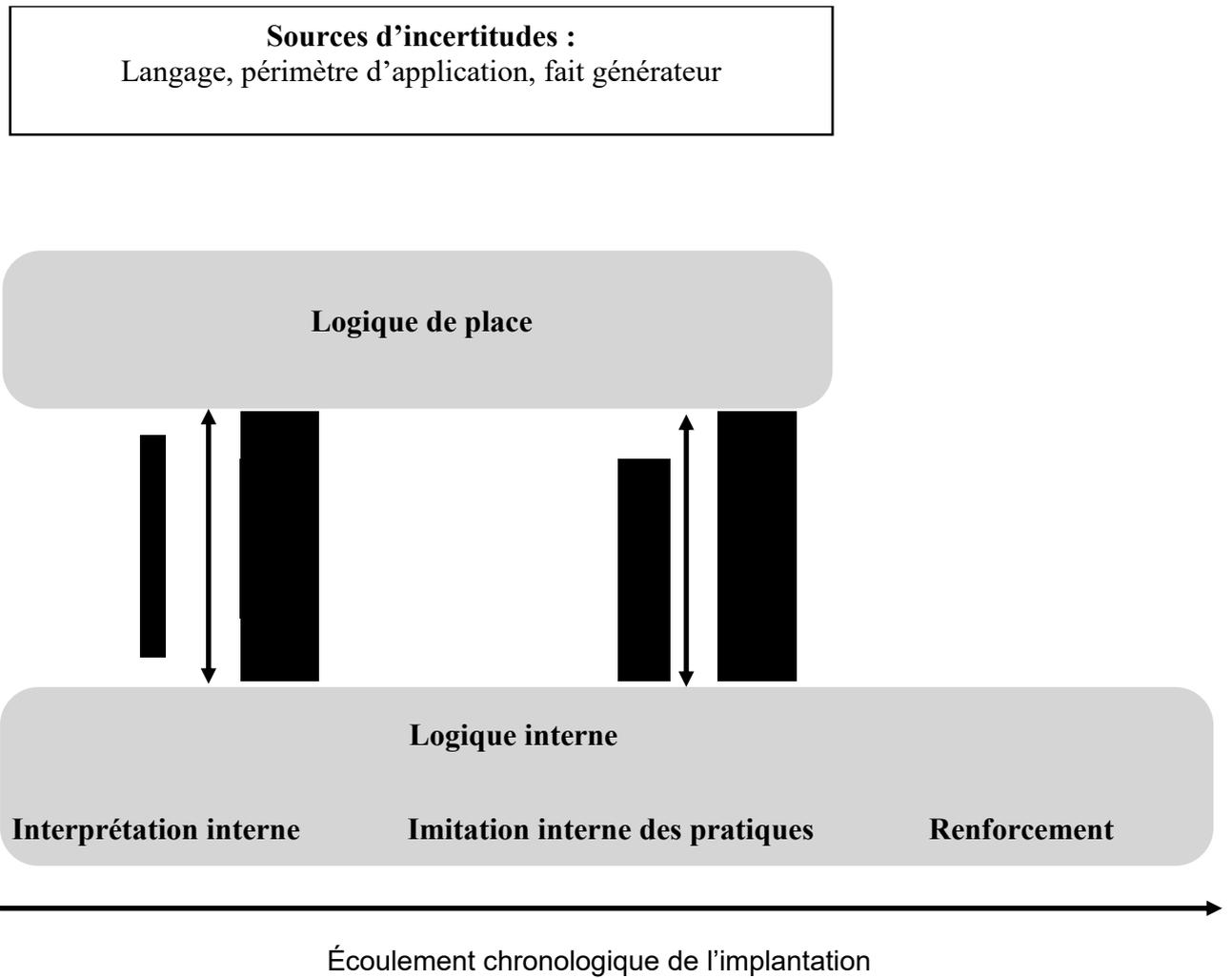
- Napier, C. J., Stadler, C. (2020). The real effects of a new accounting standard: The case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting and Business Research* 50 (5): 474-503.
- Noël-Lemaître, C., Blum, V., Constantinidès, Y. (2010). La normalisation comptable internationale analysée comme un processus politique. Le cas de la prospection et de l'évaluation des ressources pétrolières. *Comptabilité Contrôle Audit* 16 (1): 133-158.
- Orléan, A. (2004). *L'économie des conventions : définitions et résultats*. PUF.
- Pentland, B. T., Feldman, M. S. (2005), Organizational routines as a unit of analysis. *Industrial and Corporate Change* 14 (5): 793-815
- Romelaer, P. (1999). *Quelques problèmes de la théorie des conventions*. Cahiers de recherche du CREPA, Université Paris IX Dauphine.
- Salais R. (1989), L'analyse économique des conventions de travail. *Revue Économique* 2 : 199-240.
- Schelling, T. C. (1960). *The Strategy of Conflict*. Cambridge. Harvard University Press.
- Steen van der, M. (2011). The emergence and change of management accounting routines. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 24 (4): 502-547.
- Steen van der, M. (2009). Inertia and management accounting change: The role of ambiguity and contradiction between formal rules and routines. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 22 (5): 736-761.
- Steen van der, M. (2009). Inertia and management accounting change: The role of ambiguity and contradiction between formal rules and routines. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 22 (5): 736-761.
- Sundvik, D. (2019). The impact of principles-based versus rules-based accounting standards on reporting quality and earnings management. *Journal of Applied Accounting Research* 20 (1): 78-93.
- Thévenot, L. (2001). Les justifications du service public peuvent-elles contenir le marché ? In *Services publics et droits fondamentaux dans la construction européenne*. (Eds, Lyon-Caen, A., Champeil-Desplats, V.). Paris: Dalloz, 127-143.
- Thévenot, L. (1984). Rules and implements: investment in forms. *Social Science Information*, 23 (1): 1-45.
- Wang, D., Ahmed, A., Neel, M. (2013). Does mandatory adoption of IFRS improve accounting quality? preliminary evidence. *Contemporary Accounting Research* 30 (4): 1344-1372.
- Watts, R.L., Zimmerman, J.L. (1990). Positive accounting theory: A ten-year perspective. *The Accounting Review* 65: 131–156.

Zijl van, W., Maroun, W. (2017). Discipline and punish: Exploring the application of IFRS 10 and IFRS 12. *Critical Perspectives on Accounting* 44: 42–58.

Tableau 1. Synthèse des principales divergences entre les IAS 11-18 et l'IFRS 15

	IAS 11 et 18	IFRS 15
Approche	Principes généraux.	Règles plus détaillées.
Modèle de comptabilisation	Différent selon le type d'opérations.	Modèle unique en 5 étapes.
Obligation de prestation	Non spécifié.	Introduction de la notion d'obligations de prestation.
Ventilation du prix de vente	Non spécifié.	Ventilation du prix de vente du contrat entre les différentes obligations de prestation.
Comptabilisation du chiffre d'affaires	Transfert des risques et avantages liés à la propriété.	Transfert du contrôle au client.
Prix de vente	Juste valeur attendue de la contrepartie.	Prix de transaction attendu avec les montants variables hautement probables.
Comptabilisation à l'avancement	Contrats à long terme.	Subordonnée à trois situations où le transfert du contrôle est réputé continu.
Méthode d'évaluation du degré d'avancement	À la discrétion des dirigeants.	Définition des méthodes autorisées.
Distinction agent / principal	Basée sur le concept de risques et avantages.	Basée sur le concept du contrôle.
Revenus des licences	Interprétation des normes.	Caractère statique ou dynamique.
Comptabilisation d'opérations complexes	Interprétation des normes.	Apport de clarifications.

Figure 1 : Le processus d'implantation de l'IFRS 15



Annexe 1 – Les groupes rencontrés et leur secteur d'activité

Groupes	Secteur d'activité
Airbus	Industrie aéronautique, spatiale et de la défense
Alstom	Fabricant d'infrastructures du transport ferroviaire
Bouygues	Construction, télécommunications et médias
Capgemini	Prestation de services informatiques
Hutchinson	Automobile, espace, défense, énergie, ferroviaire et industrie
Orange	Télécommunications
Peugeot	Constructeur automobile
Renault	Constructeur automobile
RTL	Médias
Safran	Aéronautique, espace et défense
Saint Gobain	Fabrication et commercialisation de matériaux de construction
Sanofi	Production pharmaceutique
Sodexo	Services de restauration et de gestion des installations
Thales	Aérospatial, défense et sécurité
Valeo	Équipement automobile
Veolia	Prestations de services à l'environnement
Vinci	Concessions et construction
Vivendi	Contenus et médias

Annexe 2 – Fonction des responsables des groupes interrogés et durée des entretiens

Groupe	Fonction	Durée
G1	Directeur du contrôle de gestion groupe	1h30
	Responsable des normes comptables et procédures	
	Contrôleur de gestion programme (site 1)	
	Contrôleur de gestion programme (site 2)	
G1	Contrôleur de gestion programme 1 (site 3)	1h
	Contrôleur de gestion programme 2 (site 3)	1h
G2	Responsable des normes comptables et procédures	1h30
G3	Directeur de la comptabilité groupe	1h40
	Responsable des normes comptables	
G4	Responsable des normes comptables	1h50
G5	Directeur de la politique du groupe et des engagements de retraite	0h35
G6	Chef de projets et des politiques comptables	1h15
G7	Directeur des services financiers groupe	2h
G8	Responsable de la comptabilité groupe	0h55
	Contrôleur de gestion programme (site 1)	1h
	Contrôleur de gestion programme (site 2)	0h30
G9	Responsable des normes comptables	2h50
G10	Responsable consolidation	1h35
G11	Directeur des projets IFRS	1h
	Responsable des projets IFRS	
	Directeur des principes comptables	2h30
	Directeur du contrôle de gestion	1h45
G12	Directeur des procédures et méthodes comptables	1h40
G13	Contrôleur financier groupe	1h30
	Responsable des normes comptables	
G14	Responsable consolidation	1h30
	Analyste consolidation	1h
	Analyste consolidation (site 1)	

	Analyste consolidation (site 2)	0h30
G15	Directeur de la comptabilité internationale Responsable des normes	2h05
G16	Responsable consolidation	2h10
G17	Contrôleur de gestion programme	1h30
G18	Responsable contrôleur de gestion (site 1) Analyste consolidation	1h
Total	34 personnes	38h50