



Autorité des Normes Comptables
Commission des normes comptables privées
5, place des Vins de France
75 012 PARIS

Paris, le 31 octobre 2024

Objet : lettre de commentaires en réponse aux questions posées dans le cadre de la consultation sur le projet de règlement relatif à la comptabilisation des produits de ventes de biens et de services

Madame, Monsieur,

Nous vous remercions pour cette consultation et saluons également les très nettes évolutions apportées à ce texte par rapport à la précédente version proposée à la consultation en 2019.

Cette réponse représente l'avis des membres de la Commission Finance de Numeum. Elle est une position sectorielle émise par les ESN (Entreprises de Services du Numérique), les éditeurs de logiciels, les plateformes et les sociétés d'Ingénierie et de Conseil en Technologie (ICT) membres de Numeum. La Commission Finance de Numeum regroupe des directeurs administratifs et financiers, responsables financiers, responsables comptables, ... des sociétés adhérentes à Numeum.

Nous constatons que ce projet est limité en taille et plus concis que sa précédente version. Il a des objectifs centrés sur une définition plus détaillée du chiffre d'affaires. Enfin, il procède en conséquence à l'adaptation du plan comptable général.

Basé sur des concepts et des principes généraux de comptabilisation des biens et services, nous comprenons que ce règlement devrait satisfaire le plus grand nombre d'entreprises opérant dans des secteurs d'activités variés. En particulier, pour les entreprises appliquant les normes comptables internationales (IFRS) et les normes comptables américaines (US GAAP), il devrait permettre de limiter grandement les divergences avec les modalités de reconnaissance de revenus prévues dans ces référentiels. C'est une évolution très favorable et nous vous en remercions.

En revanche, nous pouvons craindre que des tentatives d'interprétation de ces principes, par exemple par des organisations professionnelles, puissent remettre en cause, dans les entités françaises, des modalités de reconnaissance des revenus en phase avec celles d'IFRS 15. Par conséquent, **pour des raisons de clarification, nous préconisons que soit inscrite explicitement dans ce texte la possibilité d'avoir recours à des référentiels internationaux pour interpréter les principes de ce règlement quand la complexité d'un contrat avec un client le nécessite.** Une autre alternative pourrait être d'autoriser le choix de l'application d'IFRS 15.

Cette lettre répond à l'ensemble des questions posées dans votre consultation.



Question 1 – Définition du chiffre d'affaires

a) *Etes-vous favorable à cette définition du chiffre d'affaires ?*

Cette définition nous convient.

b) *Etes-vous favorable aux modifications du plan de comptes et du modèle de compte de résultat résultant de cette définition ?*

Nous y sommes favorables.

c) *Cette définition vous paraît-elle clairement énoncée ?*

Au regard de nos activités, cette définition paraît suffisamment claire.

Question 2 – Principe de comptabilisation des produits des ventes de bien ou de service à la délivrance du bien ou du service

a) *Le principe de comptabilisation vous paraît-il clairement énoncé ? Si non, quelle amélioration proposez-vous et pour quelle raison ?*

La notion de délivrance comme principe de comptabilisation nous paraît claire. Toutefois, nous pouvons constater que le texte, en particulier ses commentaires infra réglementaires, est focalisé sur une délivrance à un moment précis. Dans nos métiers, un service peut être délivré en continu. Cela ne se limite pas aux contrats à long terme dont le revenu peut être reconnu à l'avancement. Il nous semblerait opportun de développer les commentaires infra réglementaires pour montrer aussi que des clauses contractuelles peuvent aboutir à la prise de possession progressive du produit ou du service. Les énoncés des exemples 4 et 5 qui traitent d'une comptabilisation à l'achèvement devraient préciser que l'entité n'a pas le droit au paiement pour les prestations déjà fournies en cas de résiliation anticipée et ne peut donc pas reconnaître le revenu de ces prestations à l'avancement.

Nous pensons qu'il serait également opportun de présenter plus explicitement la notion de transfert de contrôle dans la définition de la délivrance ou a minima dans un des indicateurs afférents tel que proposé, par exemple, ci-dessous.

« Le contrôle d'un actif s'entend de la capacité de décider de l'utilisation de celui-ci et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants. Le contrôle comprend la capacité d'empêcher d'autres entités de décider de l'utilisation de l'actif et d'obtenir les avantages y afférents. »

b) *Les règles spécifiques de comptabilisation pour les contrats à long terme sont maintenues inchangées : pensez-vous nécessaire d'y apporter ultérieurement des clarifications ? Si oui, lesquelles ?*

En dehors de notre préconisation mentionnée en introduction à cette réponse, nous ne pensons pas nécessaire d'y apporter des clarifications.

Question 3 – Fait générateur : comptabilisation au fur et à mesure de la délivrance

Avant de procéder à la détermination du fait générateur permettant de comptabiliser le prix, nous constatons qu'aucune question ne se rapporte à la détermination du prix. Nous sommes globalement en phase avec les articles 522-5, 522-6 et 522-7 et les commentaires infra réglementaires s'y rapportant à l'exception du traitement des pénalités. Notre activité et nos contrats clients imposent très souvent des garanties dans le niveau de services et des pénalités en cas de non-respect ou des bonus en cas de surperformance. Ce peut être le cas dans des contrats d'infogérance ou d'outsourcing.



En termes d'éléments de prix conditionnels, il ne nous semble pas opportun de considérer différemment la sous-performance (pénalité liée au non-respect des garanties de services, droits de retour) et la surperformance (hausse du prix de vente sous forme de bonus). Pour nos industries, elles forment chacune une composante de la variabilité du prix de vente final qui, dans le cas d'une baisse de prix à titre indemnitaire, concession, pénalité ou retour ne peut être traduite comptablement par une dette ou une provision mais par une réduction de chiffre d'affaires notamment consécutive à l'émission d'un avoir.

En conséquence, nous ne sommes pas d'accord avec les conclusions précisées dans les articles 522-6 et 522-14 qui sont contraires aux principes retenus dans l'application aux droits à réductions ou avantages en nature accordés lors d'une vente ultérieure précisés dans l'article 522-15.

- a) *Pour comptabiliser les produits correspondants à des ventes non ponctuelles, notamment des prestations de services, la valeur du bien ou du service délivré vous paraît-il l'indicateur pertinent pour reconnaître le prix au fur et à mesure de la délivrance ?*

Cela nous paraît pertinent. Toutefois, nous ne sommes pas vraiment en phase avec le traitement des prestations à exécution successive. Ce n'est pas parce qu'une obligation s'exécute en plusieurs prestations échelonnées dans le temps que le prix doit être reconnu en chiffre d'affaires à la date de délivrance de chacune des prestations. La situation est généralement bien plus compliquée. La démarche initiale serait plutôt d'identifier en premier lieu le livrable tel que décrit dans les articles 522-10 et 522-11 puis d'analyser ensuite sa date et son mode de délivrance. Par conséquent, pour éviter toute confusion, il nous semble important de positionner les définitions de livrable avant de définir la délivrance et donc d'inverser l'ordre des articles.

Ainsi, si les livrables ne sont pas distincts et/ou si les conditions contractuelles prévoient le règlement des prestations effectuées (rapport remis ou pas) par exemple, la délivrance sera considérée comme étant exécutée en continu. Cette situation se produit fréquemment dans nos activités de conseil. Par conséquent, nous pensons qu'il serait nécessaire de clarifier l'article 522-9 et la délivrance d'une prestation de services à exécution successive pour éviter qu'il n'y ait systématiquement et automatiquement comptabilisation qu'à chaque date de délivrance.

De même, le commentaire infra réglementaire 2.2 relatif aux prestations à exécution successive doit être revu et détaillé pour éviter une généralisation. Il est bien trop succinct. Il est nécessaire de toujours se référer aux clauses contractuelles pour juger du mode de délivrance et donc de la reconnaissance de revenu.

- b) *Les indicateurs proposés pour estimer cette valeur vous semblent-ils utiles, suffisants ?*

L'article 522-8 précise comment répartir le prix de vente quand la délivrance n'intervient pas à une date unique. Trois indicateurs sont mentionnés. A ce stade, ils sont exclusifs de tout autre indicateur. Toutefois, ils ne sont probablement pas exhaustifs de toutes les situations. Nous compléterions donc le texte ainsi : « peuvent notamment être retenus des indicateurs tels que ... ». Par ailleurs, concernant le premier indicateur, il serait mieux de parler de « valeur des unités déjà livrées » plutôt que de « prix des unités déjà livrées ». La valeur s'applique à un produit quel que soit le contrat. Le prix est spécifique à un contrat.

Concernant les exemples fournis dans les commentaires infra-réglementaires (IR3), en particulier les prestations de services qui sont délivrées à une date unique et les prestations à exécution successive, ceux relatifs à un contrat de conseil doivent être revus. L'avancement doit être qualifié au regard des clauses contractuelles et non au regard de la remise de rapports. Il serait opportun d'illustrer une situation où le revenu de la prestation de conseil doit



être reconnu à l'achèvement (par exemple l'achat d'une étude dont le règlement de la prestation est conditionné uniquement à la remise de cette étude) et une autre où le chiffre d'affaires peut être comptabilisé à l'avancement (par exemple la réalisation d'une prestation de conseil pour une entreprise qui se conclura par un rapport qui lui sera spécifique et pour laquelle le contrat prévoit un droit exécutoire à paiement jusqu'à la date considérée).

- c) *Ces modalités de comptabilisation sont-elles susceptibles de modifier le rythme de reconnaissance actuel des produits de vos ventes ?
En particulier, la comptabilisation linéaire du produit prévue obligatoirement par le texte pour les prestations de services délivrées de manière continue et pour une valeur de service délivré constante change-t-elle votre pratique ?*

Oui, ces modalités de comptabilisation vont modifier le rythme de reconnaissance actuel du chiffre d'affaires, dans les comptes statutaires français, particulièrement en ce qui concerne les accords de vente composite. Par exemple pour les éditeurs de logiciels, des licences vendues en format « souscription » comprenant des licences limitées dans le temps (droits d'utilisation), le support et la maintenance associés ne donneront plus lieu à une comptabilisation linéaire de l'ensemble au titre de l'abonnement. A la place, ils procéderont à la reconnaissance de deux livrables distincts, la licence d'une part, les services d'autre part. Le revenu de la licence sera reconnu à une date unique et celui des services en continu.

Question 4 – Vente composite : notion de livrable

- a) *La définition de livrable introduite est-elle claire et vous semble-t-elle utile pour guider la comptabilisation des produits dans des accords de vente composite ?*

La définition de livrable et son identification nous semblent harmoniser avec les critères « distincts dans le contexte du contrat » inscrits dans IFRS 15 et son équivalent en norme comptable américaine (US GAAP). Ils sont clairs. Mais il serait pertinent de qualifier la notion d'importance pour éviter, en pratique, des interprétations très hétérogènes.

- b) *Si non, expliquez pourquoi et quelles seraient vos suggestions alternatives ?*

Nous proposons de reprendre la définition in extenso d'IFRS 15 afin d'éviter toute interprétation différente et dans la mesure où elle ne contredit pas le Code civil français:

« Un bien ou un service promis à un client est distinct dès lors que les deux conditions ci-dessous sont remplies :

(a) le client peut tirer parti du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles (c'est-à-dire que le bien ou le service peut exister de façon distincte) ;

(b) la promesse de l'entité de fournir le bien ou le service au client peut être identifiée séparément des autres promesses contenues dans le contrat (c'est-à-dire que le bien ou service est distinct à l'intérieur du contrat). »

Parmi les éléments indiquant que la promesse d'une entité de fournir un bien ou un service à un client peut être identifiée séparément des autres promesses contenues dans le contrat il y a les suivants :

(a) l'entité ne réalise pas un important travail d'intégration du bien ou du service aux autres biens ou services promis dans le contrat pour en faire le groupe de biens ou de services constituant l'objet du contrat passé par le client. [En d'autres mots, l'entité n'utilise pas le bien ou le service comme intrant pour produire ou livrer les extrants prévus dans le contrat] ;

(b) le bien ou le service ne vient pas considérablement modifier ou adapter au client un autre bien ou service promis dans le contrat ;



(c) le bien ou le service ne dépend pas fortement des autres biens ou services promis dans le contrat et n'y est pas étroitement lié. [Par exemple, le fait que le client puisse décider de ne pas acheter le bien ou le service sans que cela ait pour autant une incidence importante sur les autres biens ou services promis dans le contrat peut indiquer que le bien ou le service ne dépend pas fortement des autres biens ou services promis et qu'il n'y est pas étroitement lié.]

L'exemple 6 illustrant une vente composite doit être précisé car un important travail d'adaptation ne conduit pas nécessairement à combiner les services avec la vente d'un software. L'importance ne se définit pas, par exemple, au regard de la valeur monétaire des services. Elle doit plutôt être analysée selon la capacité transformatrice de ceux-ci. Ainsi, la vente d'une intégration associée à une vente de licence ne pourra être considérée comme transformatrice que si elle vient significativement changer la nature de la licence, notamment dans ses fonctionnalités et dans ses codes source. Dans cette situation, la licence et son intégration ne seront pas distincts. Au contraire, l'implémentation d'une licence peut nécessiter de lourds travaux d'intégration, par exemple en termes d'architecture, de définition d'interfaces, ... mais sans transformation de la licence. Dans cette situation le client pourrait faire appel à un autre prestataire que l'éditeur pour ces travaux. Licence et intégration sont alors distinctes.

Question 5 – Vente composite : Définition du prix

Le projet de règlement définit le prix à considérer pour chaque livrable identifié selon une approche nouvelle, en particulier s'agissant de la réallocation du ou des prix négociés dans un accord global. Etes-vous d'accord avec ces propositions ? Si non, quelles améliorations pourraient être proposées ?

Oui, nous sommes d'accord avec ces propositions.

Question 6 – Droits à réductions ou avantages en nature ultérieurs accordés lors d'une vente initiale

Etes-vous d'accord avec leur comptabilisation par voie de produit constaté d'avance ? Si non, expliquez pourquoi ?

Oui, nous sommes parfaitement en phase avec cette proposition.

Question 7 – Opérations faites pour le compte de tiers

L'article 621-11 du PCG est réécrit sans modification au fond des principes actuels basés sur les définitions juridiques du code civil et code du commerce des contrats de représentation.

Etes-vous d'accord avec cette proposition ? Si non, quelles sont les améliorations à apporter ?

Nous comprenons la position visant à s'appuyer sur des définitions juridiques pour définir le traitement comptable. Et, nous sommes en phase avec le traitement proposé pour les opérations réalisées par un mandataire. Toutefois, au-delà de ce cas, la règle proposée est bien plus restrictive que les normes internationales. Ces dernières se basent sur l'identification d'indicateurs opérationnels et commerciaux pour considérer si l'entité obtient ou non le contrôle d'un bien ou d'un service avant qu'il ne soit fourni au client.

Dans le secteur numérique, il peut être fait appel à de nombreux intermédiaires et les membres de Numeum peuvent être confrontés à deux types de situations :



- Le « négoce » de licences ou de matériels (comme livrables uniques dans la transaction avec le client),
- La « co-traitance » de prestations de services avec des partenaires pour des clients du secteur public.

La première situation est parfaitement illustrée par l'Enforcement Decision de l'ESMA du 9 octobre 2023 (ref EECS/0124-06 – Principal vs. Agent). L'analyse aboutissant à la comptabilisation en mode agent du revenu de l'opération d'achat et de revente d'une licence se base sur des faits opérationnels et non sur la transcription juridique de contrats. En pratique, il est très fréquent qu'il n'existe aucun contrat de représentation entre l'éditeur de logiciels et l'entité qui revend la licence à son client. Et il arrive même qu'il y ait de nombreux intermédiaires entre l'éditeur et l'entité. Par ailleurs, les marges réalisées sur ce type de prestations sont celles d'un intermédiaire et non d'un éditeur ou d'un prestataire de services matérialisant ainsi le fait que l'entité n'agit que comme un mandataire et ne supporte aucun risque. La situation est identique quand le seul livrable consiste en du matériel informatique. Dans ce cas de figure, il nous semblerait pertinent d'enrichir le texte en le complétant de situations implicites de représentation et de mandat.

La deuxième situation correspond à des contrats, pour le service public généralement, en coréalisation avec un partenaire. Nous appelons cela une co-traitance et le revenu est reconnu selon le mode agent. Celle-ci peut prendre la forme d'une contractualisation distincte de chacun des partenaires avec le client ou d'un contrat de mandat d'un partenaire vis-à-vis de l'autre auprès du client. Dans ces deux cas, il n'y a de problématique de reconnaissance de chiffre d'affaires. Enfin, un troisième cas peut consister en la désignation de l'entité comme contractant de premier rang et le partenaire comme co-contractant de second rang. Dans cette situation, l'entité réalise pour le compte du co-contractant uniquement une prestation administrative de gestion de la facturation et des encaissements auprès du client. Le co-contractant est choisi, voire imposé, par le client. Par ailleurs, d'un point de vue opérationnel, le client confie à l'entité et au co-contractant des lots parfaitement distincts à l'intérieur de son projet. Enfin, l'entité ne supporte aucun risque par rapport à la réalisation des prestations du co-contractant à l'aide de clauses contractuelles spécifiques (nous les nommons des clauses de « back-to-back »).

De nouveau, dans ce cas de figure, il nous semblerait pertinent d'enrichir le texte en le complétant de situations implicites de représentation et de mandat.

Question 8 – Impacts opérationnels

- a) Anticipez-vous des changements du point de vue opérationnel en lien avec le projet de texte, par exemple dans vos modèles de contrat ou votre système d'information ?*
- b) Dans quelle proportion les dispositions du projet conduirait-elle à modifier le montant de votre chiffre d'affaires actuel ?
Les règles prévues par le projet de règlement peuvent avoir d'autres impacts (d'ordre social, fiscal, etc.). Sur quel point particulier souhaitez-vous attirer l'attention de l'ANC ?*

Nous constatons que le texte ne prévoit pas de modalités de transition. Dans certaines industries, dont celles de l'édition de logiciels, il est possible que ces règles accélèrent significativement la reconnaissance des revenus. Cela pourrait avoir, au moins les premières années, des impacts sur l'imposition des résultats, sur les niveaux de participation et d'intéressement, sur les flux de trésorerie associés, etc. Il est donc important de prévoir des modalités de transition qui seraient adaptées, voire progressives.



Question 9 – Autres observations

Avez-vous d'autres commentaires sur le projet de règlement ?

Nous n'avons pas d'autres commentaires hormis ceux présentés en introduction à cette réponse.

Les membres de la Commission Finance de Numeum se tiennent à votre disposition pour revoir en détail l'ensemble de ces points.

Dans l'attente, nous vous prions, Madame, Monsieur, de recevoir l'expression de nos sincères salutations.

Olivier Barouh
Animateur de la Commission Finance
Numeum