

Incorporation des IFRS en France et Plan Stratégique de l'ANC 2012

Akiko FUJITA

1. Introduction

Cela fait déjà plus de six ans que l'UE (Union Européenne) a renoncé à l'établissement de ses propres normes comptables et a opté pour l'introduction des IFRS (International Financial Reporting Standards). Mais la généralisation des IFRS n'a pas eu lieu comme l'UE l'avait pensé. La subjectivité de l'UE est conservée dans les IFRS européennes mais certains pays membres de l'UE sont ballottés par les modifications successives de normes comptables motivées par l'IASB (International Accounting Standards Board).

Cette étude a pour but d'analyser les circonstances de l'introduction des IFRS et la situation actuelle en France – pays membre de l'UE – ainsi que de réétudier les atouts de la convergence internationale des normes comptables.

En France, les normes comptables ont été systématisées après la Seconde Guerre mondiale sous la grande influence des dispositions périphériques (Code de commerce, lois fiscales, etc.), comme ce fut le cas du Japon, et même après la création de la CE (Communauté Européenne) et la promulgation des directives européennes relatives aux sociétés qui était indispensable pour l'unification des marchés européens, la France a su les intégrer habilement dans ses normes comptables et harmoniser ses normes comptables avec les normes comptables internationales. Mais, après la décision de l'UE concernant l'introduction des IFRS, la France a d'abord décidé de limiter l'application des IFRS à les comptes consolidés des entreprises cotées en bourse mais a finalement fait converger progressivement ses normes comptables avec les IFRS. Ceci dit, la France a du mal à harmoniser ses normes comptables avec les IFRS et est toujours à la recherche d'un nouveau système de normes comptables.

Autrement dit, en France, la convergence internationale des normes comptables consolidées applicables aux entreprises cotées en bourse a été réalisée suite à l'introduction des IFRS mais différentes normes comptables (normes comptables consolidées, normes comptables individuelles, normes comptables applicables aux entreprises cotées en bourses et normes comptables applicables aux entreprises non cotées en bourse) coexistent toujours. Cette situation confuse pouvant être qualifiée de « diversité nationale » a pour cause le fait que la France a introduit

des nouvelles normes comptables dotées d'une conception très différente avant d'aménager préalablement les dispositions périphériques et cette situation semble nous signaler la nécessité de réexaminer les atouts de la convergence internationale des normes comptables.

Nous allons d'abord voir sommairement l'évolution historique des règles comptables françaises puis analyser les circonstances de l'introduction des IFRS en France ainsi que la situation après ladite introduction en France.

2. Evolution historique des règles comptables françaises et application de normes différentes pour les comptes individuels et pour les comptes consolidés

En France, le PCG (Plan Comptable Général) correspondant aux normes comptables individuelles a été établi dans le cadre de la politique de reconstruction économique après la Seconde Guerre mondiale. Le PCG, qui a été défini par le CNC (Conseil National de la Comptabilité) et qui a été l'objet de plusieurs modifications, correspond aux normes comptables à usages multiples et est conçu pour être utile à toutes les personnes souhaitant accéder à des informations comptables telles que les investisseurs, les créanciers, les employés, l'Etat, etc.¹. Bien entendu, le PCG est étroitement lié avec le Code de commerce et les lois fiscales.

Après la création de la CE, la France a adopté la Quatrième directive (sur les sociétés de capitaux, 1978) et la Septième directive (1983) afin d'en faire des lois nationales. De ce fait, le PCG s'est vu doter de deux normes comptables différentes² (normes comptables individuelles et normes comptables consolidées, voir le Tableau 1) qui constituaient un système comptable cohérent en général malgré un certain nombre de différences.

Tableau 1 : Normes comptables applicables après la modification du PCG de 1986

	Comptabilité individuelle	Comptabilité consolidée
Entreprises cotées en bourse	PCG	PCG
Entreprises non cotées en bourse	PCG	PCG

Mais, dès 1990 avec la mise en œuvre de mesures de protection des investisseurs menées à l'initiative de l'IOSCO (Organisation Internationale des Commissions de Valeurs mobilières) en particulier et avec la montée de l'intérêt pour la convergence internationale des normes comptables, le Conseil de l'UE et la COB (Commission des Opérations de Bourse) ont commencé à demander aux entreprises cotées en bourse la publication d'informations comptables complémentaires³ et il est devenu difficile de réglementer globalement les normes comptables individuelles et les normes comptables consolidées dans le PCG. De ce fait, en 1999, la France

a décidé de détacher du PCG les normes comptables consolidées (Règlement CRC99-02⁴) (voir le Tableau 2). C'est-à-dire que la France a opté pour la convergence internationale des normes comptables consolidées françaises et pour la conservation des normes comptables individuelles françaises reflétant les spécificités françaises. La France a ainsi commencé l'application de normes différentes pour les comptes individuels et pour les comptes consolidés⁵.

Tableau 2 : Première étape de l'application de normes différentes pour les comptes individuels et pour les comptes consolidés

	Comptabilité individuelle	Comptabilité consolidée
Entreprises cotées en bourse	PCG	CRC99-02
Entreprises non cotées en bourse	PCG	CRC99-02

Toutefois, la décision de 1999 prévoyait d'attribuer à l'autorité française un pouvoir concernant le choix des normes comptables à appliquer et il n'y avait pas de différence conceptuelle importante entre le PCG (normes comptables individuelles) et le CRC99-02 (normes comptables consolidées).

Cette situation a dramatiquement changé avec la décision de l'UE relative à l'introduction des IFRS. L'application des IFRS était limitée à les comptes consolidés des entreprises cotées en bourse (voir le Tableau 3) mais il y avait une grande différence conceptuelle entre les IFRS et les normes comptables françaises traditionnelles. Dès lors, les entreprises cotées en bourse procèdent à l'application de normes différentes pour les comptes individuels et les comptes consolidés.

Tableau 3 : Application de normes différentes pour les comptes individuels et pour les comptes consolidés après l'introduction des IFRS

	Comptabilité individuelle	Comptabilité consolidée
Entreprises cotées en bourse	PCG	IFRS
Entreprises non cotées en bourse	PCG	CRC99-02

3. Convergence avec les IFRS et divergence

Avec l'introduction des IFRS, la France s'est vue disposer de deux normes comptables - normes comptables individuelles et normes comptables consolidées - très différentes tant au niveau du concept comptable qu'au niveau des modalités de comptabilisation. Le CNC a alors essayé d'unifier les normes comptables et de changer la situation : le CNC a procédé à des modifications importantes du PCG en essayant d'intégrer dans le PCG le concept des IFRS et de supprimer progressivement les différences de modalités de comptabilisation entre le PCG et les IFRS. Comme le Tableau 4 le montre, le CNC a procédé en peu de temps à l'établissement de nouvelles normes et à la modification de certaines normes pour mettre en ordre non seulement le concept comptable

(définition de l'actif et du passif, etc.) mais aussi les modalités de comptabilisation. Mais, l'unification des normes comptables n'a pas avancée comme le CNC l'avait souhaité. Résultat, il y a toujours des différences entre le PCG et les IFRS. De plus, le PCG comporte des contradictions.

Pourquoi l'unification des normes comptables était-elle difficile ? C'est parce que le PCG étant, au même titre que ses dispositions périphériques (Code de commerce, lois fiscales, etc.), un composant du système comptable français, la convergence internationale limitée aux normes comptables n'a entraîné que le dysfonctionnement du système comptable français et n'a fait qu'obliger les entreprises (les PME en particulier) à supporter d'importantes charges liées aux traitements comptables. En fin de compte, il semble que le CNC se soit trouvé dans l'obligation de freiner la convergence du PCG avec les IFRS en pensant à la cohérence entre le PCG et les dispositions périphériques, en pensant aux PME et en tenant compte de la difficulté à avoir des perspectives d'avenir en raison du fait que l'IASB établissait successivement différents concepts comptables et différentes normes comptables.

Nous allons voir quelques exemples concrets de différences entre le PCG et les IFRS non résolues même après la convergence internationale du PCG.

Tableau 4 : Etablissement de nouvelles normes comptables et modification de normes comptables liés à la convergence internationale du PCG⁶

Année	Domaine	IFRS de base
1999	Modification de principes comptables	IAS 8
1999	Contrat de travaux à long terme	IAS 11
1999	Comptes intermédiaires	IAS 34
2002	Provisions	IAS 37
2003	Prime de retraite	IAS 19
2003-2005	Composants des comptes	IAS 16 37
2005	Amortissement	IAS 16 38
2005	Perte comptable	IAS 36
2005	Comptes de l'actif	IAS 2 16 23 38

1) Définition de l'actif et modalités de comptabilisation de l'actif

En 2004, le PCG a redéfini l'actif⁷. Les quatre notions de l'actif sont, à l'instar des IFRS, la notion d'élément identifiable, la notion d'élément porteur d'avantages économiques futurs, la notion d'élément contrôlé ainsi que la notion de fiabilité du coût d'entrée⁸ et ce n'est plus une question de droit de propriété⁹. La définition de l'actif selon les IFRS a ainsi été intégrée dans le PCG mais elle n'est pas forcément bien reflétée dans les modalités de comptabilisation de l'actif prévues par le PCG.

Les modalités de comptabilisation concernant le crédit-bail en est un exemple. Selon les IFRS

et les normes comptables japonaises, la comptabilisation des opérations de crédit-bail s'effectue comme pour les opérations achat/vente ordinaires : le crédit-preneur doit comptabiliser, à la date du début du crédit-bail, le bien et la dette qui font l'objet du crédit-bail. La comptabilisation du bien en crédit-bail chez le crédit-preneur semble normale car le crédit-preneur bénéficie presque de la totalité des avantages économiques futurs liés au bien en question. Mais le PCG oblige, même pour les opérations de crédit-bail financier, la comptabilisation comme location et non pas comme achat-vente¹⁰. C'est-à-dire qu'en France, il n'y a pas d'« actif de crédit-bail ». Ce refus de comptabilisation comme achat/vente semble avoir pour cause différentes lois fiscales et autres¹¹.

Les modalités de comptabilisation concernant l'actif incorporel en est un autre exemple. Avec les IFRS, toutes les dépenses liées aux opérations de développement sont comptabilisées comme actif incorporel à condition qu'elles remplissent les conditions requises relatives à l'actif¹². Par contre, les dépenses qui ne remplissent pas lesdites conditions, telles que les dépenses différées, doivent être comptabilisées comme charge à la date du paiement. Mais avec le PCG, les frais de développement peuvent être comptabilisés comme charge d'exploitation ou être immobilisés, indépendamment de leur nature (ils remplissent ou non les conditions requises relatives à l'actif)¹³. Les frais d'établissement ayant un caractère de dépenses différées peuvent également être comptabilisés comme actif incorporel¹⁴. Il paraît que les dispositions relatives aux frais de développement et aux frais d'établissement sont étroitement liées aux lois fiscales¹⁵. Nous pouvons constater ici le souci d'assurer une cohérence entre le PCG et les lois fiscales.

Malgré la redéfinition de l'actif précitée, il existe toujours des différences entre le PCG et les IFRS et le PCG comporte des désaccords et des contradictions entre le concept comptable et les modalités de comptabilisation concernant l'actif.

2) Définition du passif et modalités de comptabilisation du passif

Le PCG a redéfini le passif en 2002. Un passif est, comme cela est défini par les IFRS, une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers¹⁶.

En application de cette définition, la comptabilisation des provisions similaires à une obligation est obligatoire tandis que la comptabilisation des autres provisions n'est pas admise. Mais, la comptabilisation d'une « provision couvrant la totalité des engagements de retraite et avantages assimilés » (qui est similaire à une obligation) n'est pas forcément obligatoire¹⁷. Quant à la comptabilisation d'une « provision pour gros entretien » (qui n'est pas similaire à une obligation), elle est admise¹⁸.

Dans le PCG est reprise la définition du passif selon les IFRS mais cette définition n'est pas appliquée exhaustivement aux modalités de comptabilisation. De ce fait, il reste toujours

des différences entre le PCG et les IFRS et cela est lié à différentes causes. Par exemple, si la comptabilisation d'une « provision couvrant la totalité des engagements de retraite et avantages assimilés » n'est pas obligatoire avec le PCG c'est parce que ce genre de comptabilisation n'est pas compatible avec le système de retraite français. A propos, il y a en France un système de plan d'épargne retraite entreprise mais la retraite entreprise est proposée uniquement au sein d'une partie des grandes entreprises et n'est donc pas généralisée. Et si le PCG autorise toujours la comptabilisation d'une « provision pour gros entretien » c'est parce que le PCG adopte l'approche des IFRS en la matière et c'est aussi par égard pour les PME qui détestent les modalités de comptabilisation complexes.

3) Autres différences

L'amortissement de l'écart d'acquisition et la comptabilisation des effets des impôts différés sont d'autres différences existant entre le PCG et les IFRS. Nous allons examiner sommairement ces différences.

Avec les IFRS, l'écart d'acquisition ne fait pas l'objet d'un amortissement. Mais les normes comptables françaises en la matière sont relativement complexes¹⁹. Le CRC99-02 (normes comptables consolidées) impose l'amortissement de l'écart d'acquisition tandis que le PCG (normes comptables individuelles) laisse le choix : l'amortissement du fonds commercial/fonds de commerce est possible quand l'évaluation de sa durée de vie économique est possible et inversement. Mais, l'amortissement du fonds commercial/fonds de commerce n'est pas pratiqué en général²⁰. Les dispositions et les modalités de comptabilisation prévues par le PCG en matière d'amortissement du fonds commercial/fonds de commerce sont fortement influencées par les lois fiscales françaises²¹.

Quant à la comptabilisation des effets des impôts différés, elle est obligatoire par les IFRS et par le CRC99-02 (normes comptables consolidées). Par contre, le PCG n'est pas pour l'application de ladite comptabilisation (mais ce n'est pas une interdiction) et les entreprises appliquant ladite comptabilisation sont rares²². Les nouvelles définitions de l'actif et du passif selon le PCG pourraient permettre la comptabilisation des impôts différés actifs et des impôts différés passifs mais le PCG ne comporte pas de disposition concernant la comptabilisation des effets des impôts différés²³. Il semble que l'introduction de ladite comptabilisation n'a pas été jugée nécessaire en tenant compte de la complexité des modalités de comptabilisation en la matière ainsi qu'en tenant compte des lois fiscales concernées.

4. Limite de l'application de normes différentes pour les comptes individuels et pour les comptes consolidés

Après la décision d'introduire les IFRS, la France ne s'est pas contentée d'appliquer des normes différentes pour les comptes individuels et pour les comptes consolidés et elle a opté pour la convergence du PCG (normes comptables individuelles) avec les IFRS mais malheureusement, cette tâche n'a pas été accomplie entièrement au niveau des modalités de comptabilisation en raison du fait que le PCG est très lié aux lois françaises périphériques (lois fiscales, etc.).

Mais le CNC a grandement changé sa stratégie avec la crise économique. C'est-à-dire que le CNC, qui donnait la priorité à faire converger le PCG (normes comptables individuelles) et le CRC99-02 (normes comptables consolidées) avec les IFRS, a décidé d'établir de nouvelles normes comptables répondant aux spécificités circonstancielles des entreprises françaises, des PME en particulier²⁴. Ce changement de stratégie a pour cause une grande défiance²⁵ pour l'« évaluation à la juste valeur » imposée par les IFRS 1 qui a montré ses défauts lors de la crise économique²⁶. C'est sûrement ainsi que la France s'est mise à établir de nouvelles normes comptables.

Actuellement, le CNC est devenu l'ANC (Autorité des Normes Comptables) dotée d'un pouvoir plus étendu. L'ANC garde la possibilité d'appliquer aux entreprises françaises (à l'exception d'une partie des grandes entreprises ayant recours à un financement international) les normes comptables françaises tant pour les comptes individuels que pour les comptes consolidés. Ceci dit, la France n'envisage pas l'application de normes différentes pour les comptes individuels et pour les comptes consolidés sauf pour les grandes entreprises nécessitant un financement international malgré un surcoût. Il semble que les différences entre le PCG (normes comptables individuelles) et le CRC99-02 (normes comptables consolidées) ne concernent que des cas exceptionnels et de toute façon, l'ANC pourra mettre en cohérence les normes comptables françaises à l'avenir.

Mais, pourquoi la France essaye-t-elle d'éviter au maximum l'application de normes différentes pour les comptes individuels et pour les comptes consolidés ?

Premièrement, la France est soucieuse des tracas subis par les entreprises en raison de l'application de normes différentes. Par exemple, quand on doit procéder, lors de les comptes consolidés conforme aux IFRS, à l'immobilisation des frais de développement qui ont été comptabilisés comme charge lors de les comptes individuels, il peut y avoir un écart de valeur comptable qui doit être réglé avec une opération hors bilan... Les entreprises ne peuvent ainsi pas échapper aux tracas liés à l'application de normes différentes et à un surcoût. Les grandes entreprises espérant profiter d'un bénéfice lié à la convergence internationale des normes comptables consolidées françaises accepteront volontiers ces tracas et ce surcoût. Mais pour les

entreprises qui assurent leur financement principalement en France et qui développent leurs activités principalement en France, l'application de normes différentes pour les comptes individuels et pour les comptes consolidés n'a pas un grand intérêt, même pour les grandes entreprises cotées en bourse.

Deuxièmement, il y a la question de la publication d'informations comptables. Le but foncier de la comptabilité est la publication de la situation financière réelle des entreprises et de ce fait, il ne doit pas y avoir de grandes différences entre les modalités de comptabilisation appliquées au sein de la société mère d'un groupe et les modalités de comptabilisation appliquées pour l'établissement du bilan consolidé dudit groupe. Bien entendu, la façon d'interpréter la situation financière réelle d'une entreprise peut varier en fonction du but d'utilisation des comptes sociaux. Mais, tout de même, les comptes individuels et les comptes consolidés doivent être établis de la même manière et l'application de normes différentes pour les comptes individuels et pour les comptes consolidés en fonction des finalités des comptes n'est pas la solution. C'est sûrement ainsi que la France a tenté de minimiser les différences entre les deux normes comptables en question dans le but de faciliter des « ajustements ».

5. Conclusion – Plan Stratégique de l'ANC 2012

Nous avons vu qu'en France, la convergence internationale des normes comptables nationales a engendré une divergence des normes comptables nationales et nous avons étudié et analysé les circonstances dans lesquelles la France, qui avait opté pour l'application de normes différentes pour les comptes individuels et pour les comptes consolidés, a fini par faire converger ses normes comptables individuelles avec les IFRS ce qui a créé une confusion dans ses normes comptables nationales.

Quelle est la cause de cette confusion rencontrée par la France qui pourtant a réussi la convergence internationale (européenne) de ses normes comptables nationales ? L'évolution rapide de la convergence internationale doit en être l'une des causes mais il nous semble que le processus d'établissement des normes comptables par l'IASB comporte un grand problème.

L'IASB essaye d'établir de nouvelles normes comptables uniformes avec de nouveaux concepts comptables au lieu d'allier les normes comptables existantes. Bien sûr, des normes comptables cohérentes fondées sur des concepts comptables logiques sont des normes comptables idéales. Mais, quand les nouvelles normes comptables sont très décalées de la réalité et entraînent une confusion, il est normal que l'on remette en question la pertinence et la raisonnable des concepts comptables avec lesquels ont été établies les nouvelles normes comptables en question. Pour établir des normes comptables universelles, il faut d'abord examiner sur différents marchés de différents

pays la compatibilité entre les nouvelles normes comptables déduites des nouveaux concepts comptables et la réalité des opérations comptables puis faire un feedback des résultats à plusieurs reprises. Sinon, il vaut mieux considérer les IFRS comme des normes modèles²⁷ que différents pays tentent de faire converger en concurrence et cela pourrait donner de meilleurs résultats.

Il semble que la situation et les plus de dix ans d'expérience de la France que nous avons observées dans cette étude nous indiquent la nécessité de réétudier les modalités de la convergence internationale des normes comptables.

Enfin, nous ajoutons deux événements récents. Premièrement, l'ANC manifeste son Plan Stratégique en 2012, et réaffirme deux axes, la simplification et l'actualisation des norms français et européennes, indispensable pour la sécurité économique, et la conduite de la normalisation internationale vers un équilibre global²⁸. Deuxièmement, SEC (United States Securities and Exchange Commission) a publié la dernière rapport pour incorporer IFRS dans le système comptable aux Etats-Unis, en Juillet 2012, et enfin, elle n'en a pas manifeste l'intention²⁹.

- 1) Kentaro Nomura, « Comptabilité d'entreprise française (フランス企業会計) », Chuo-Keizai, 1990. Akiko Fujita, « Constitution des règles comptables françaises (フランス会計規制の枠組) », *Journal JICPA*, mars 1994.
- 2) Le PCG a été modifié en 1982 lors de l'adoption de la Quatrième directive sur les sociétés de capitaux en tant que loi nationale puis en 1986 lors de l'adoption de la Septième directive en tant que loi nationale. Convergence internationale des comptes consolidés français et problèmes (フランスの連結財務諸表の国際化と課題), *Zeisei-Tsushin*, Akiko Fujita, octobre 1997.
- 3) Yuji Oshita, « Evolution du système français d'information financière (フランス財務報告制度の展開) », Edition Taga, 1998.
- 4) Le CRC99-02 établi en février 1999 par le CRC (Comité de la Réglementation Comptable, organisme supérieur du CNC à l'époque) correspond aux normes comptables consolidées françaises détachées du PCG.
- 5) Akiko Fujita, « Harmonisation internationale du Plan Comptable Général : La France est-elle ballottée ? (プラン・コンタブル・ジェネラル会計基準の国際的調和化—フランスは揺れているか!) », *Zeisei-Tsushin*, avril 1996.
- 6) Mémento Pratique, *Comptable 2010 (29^{ème} édition)*, par.5790, Francis Lefèvre, 2009.
- 7) Redéfinition en 2004 avec la publication du Règlement CRC n° 2004-06, application à partir de 2005 (Mémento Pratique, *op.cit.*, par.1301).
- 8) PCG99, Art.211-1.2.
- 9) PCG82, Art.133.
- 10) Mémento Pratique, *op.cit.*, par.1540. Price Waterhouse Coopers, *Des Règles françaises aux IFRS*, par.6535, Francis Lefèvre, 2008.
- 11) Mémento Pratique, *op.cit.*, par.1540. Par exemple, la comptabilisation d'un actif de crédit-bail peut engendrer des problèmes juridiques et fiscaux en cas de faillite du crédit-preneur.
- 12) International Accounting Standards Board, IAS38 Intangibles, IASB, paras.54-57. Akiko Fujita, « IAS 38: Actif incorporel (IAS 第38号 無形資産) », *Numéro Supplémentaire Comptabilité d'entreprise : Explications sur les points importants des normes IFRS40 (別冊企業会計 IFRS40基準のポイント解*

説).

- 13) Mémento Pratique, *op.cit.*, par.1640. Concernant les frais de développement, le PCG autorise leur immobilisation et leur comptabilisation comme frais mais en principe, il faut les immobiliser (PCG99, Art.361-1) à condition que les opérations de recherche et les opérations de développement soient bien distinguées (Mémento Pratique, *op.cit.*, par.1643).
- 14) Mémento Pratique, *op.cit.*, par.1618, par.2550.
- 15) Mémento Pratique, *op.cit.*, par.1643.
- 16) PCG99, Art.212-1.
- 17) Price Waterhouse Coopers, *op.cit.*, par.7235.
- 18) Price Waterhouse Coopers, *op.cit.*, par.7029.
- 19) Il faut faire attention au fait qu'il existe le terme « fonds de commerce » (dans les comptes individuels) et le terme « écart d'acquisition » (dans les comptes consolidés) qui ne désignent pas la même chose.
- 20) Le « fonds de commerce » correspond aux éléments acquis de l'écart d'acquisition pouvant faire l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan (enseigne, clientèle, etc.). Le fonds commercial correspond aux éléments restants qui ne font pas l'objet d'une évaluation ni d'une comptabilisation séparées au bilan). L'évaluation de la durée de vie économique du fonds commercial étant considérée impossible, le fonds commercial ne fait pas en général l'objet d'un amortissement (Mémento Pratique, *op.cit.*, par.1729).
- 21) C.Garcia, « A Brief History of Accounting for Goodwill in Japan and France : War, Tax and Accounting Practice », *Gakushuin economic papers* 48(1), 45-64, avril 2011.
- 22) Mémento Pratique, *op.cit.*, par.2883.
- 23) Mémento Pratique, *op.cit.*, par.2884.
- 24) Autorité des Normes Comptable, *Plan Stratégique 2010-2011*, ANC, pp.10-13. Adoption des IFRS par les entreprises françaises (フランス企業のIFRS対応), *Systématisation des normes comptables internationales (国際会計基準制度化論)*, Edition Hakuto, Garcia, 2008.
- 25) Quelques exemples d'études critiquant l'évaluation à la juste valeur imposée par les IFRS : B. Colasse, « IFRS : Efficience versus Instabilité », *Revue française de comptabilité* (novembre 2009). D. Ledouble, « Les Règles comptables doivent-elles être laissées aux politiques ? », *Revue française de comptabilité* (décembre 2009). R. Obert, « Genèse du concept de la juste valeur dans les normes comptables », *Revue française de comptabilité* (décembre 2009).
- 26) Shizuki Saito, « Crise économique mondiale et normes comptables (世界金融危機と会計基準) », *Etudes de l'Université Musashi (武蔵大学論集)*, Association des sciences économiques de l'Université Musashi, juin 2010.
- 27) Shizuki Saito et Masao Yanaga, « Kommentar sur la Loi sur les sociétés (会社法コンメンタール葉) », août 2010. Shizuki Saito, « Interview avec le président du Conseil des normes comptables d'entreprise – 6ème interview Comment procéder à la convergence (企業会計基準委員会委員長に聞く—第6回 コンバージェンスの進め方—) », *Kigyō-Kaikei*, octobre 2006.
- 28) Autorité des Normes Comptables, *Plan Stratégique 2011-2012*, ANC.
- 29) United States Securities and Exchange Commission, *Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers Final Staff Report*, SEC, 2012.