

DIRECTIONS DANS LA NORMALISATION COMPTABLE EN ROUMANIE

Calu Daniela Artemisa

Académie d'Etudes Economiques, La Faculté de Comptabilité et Informatique de Gestion, Str. Bozieni nr. 8, bl 831, sc. 1, apt. 511, sector 6, București, danielacalu@yahoo.com, 0726373003

Avram Viorel

Académie d'Etudes Economiques, La Faculté de Comptabilité et Informatique de Gestion, Str. Bozieni nr. 8, bl 831, sc. 1, apt. 710, sector 6, București, viorelavram32@yahoo.com, 0722488908

Gorgan Cătălina

Académie d'Etudes Economiques, La Faculté de Comptabilité et Informatique de Gestion, Str. Aleea Craiovița, nr.2, Bl. A30, sc. 1, ap.4, Sector 5, București, cenusacatalina@yahoo.com, 0723502379

Au niveau international, le processus de la normalisation comptable peut être plutôt déductif, matérialisé par l'utilisation des cadres comptables conceptuels, ou plutôt inductif, matérialisé par l'utilisation du plan général des comptes. La préférence pour l'un ou l'autre des algorithmes de normalisation dépend des facteurs de l'environnement, mais également des ceux économiques et politiques qui agissent dans un système comptable à un moment donné. C'est connu le fait que dans le milieu comptable continental on retrouve la tendance d'une normalisation comptable surtout inductive, tandis que dans le milieu anglo-saxon, on préfère une normalisation comptable ayant à la base les cadres comptables conceptuels. Pour l'esquisse d'un trend de la future normalisation comptable en Roumanie, notre projet est structuré sur deux dimensions: la mise en évidence de quelques repères historiques de la normalisation comptable en Roumanie et l'analyse du contexte international.

Des mots clés: la normalisation comptable, le plan général des comptes, le cadre comptable conceptuel

1. Des repères historiques de la normalisation comptable en Roumanie dans des différents contextes économiques et politiques

Le problème de la réglementation de la comptabilité en Roumanie a résulté à la suite des besoins pratiques. Ainsi, à la fin des années '30, les préoccupations pour la normalisation ont commencé à se concrétiser sur la forme des publications sur ce thème-ci. Les idées principales étaient centrées sur l'adoption d'un plan comptable et d'un cadre comptable. Après le début des démarches de normalisation comptable, on saisit des exposés des sujets traités, comme le projet antérieur sur la normalisation comptable. A cette époque-là, on avait deux points de vue différents sur la normalisation comptable – Calu (2005):

La normalisation de la comptabilité – points de vue:	
Juridiques (patrimonial) – Sp. Iacobescu	Economique – I. N. Evian
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Le cadre général sur des grandes groupes des comptes pour toutes les entreprises;</i> • <i>Au niveau de branche ou domaine: des plans des comptes propres;</i> • <i>Les documents de synthèse (le bilan et le compte de profit et perte) uniformisés au niveau de la branche (l'industrie, le commerce, les banques et les assurances);</i> • <i>Ce sont des positions juridiques prévues, comme les comptes d'ordre et d'évidence;</i> • <i>Il n'implique pas des problèmes des calculs des coûts et d'évaluation.</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Le plan unitaire des comptes (pour tous les types d'organisations);</i> • <i>Des formulaires types pour les documents de synthèse (le bilan et le compte de profit et perte) pour toutes les catégories d'entreprises;</i> • <i>Il est « contre » les comptes d'ordre et d'évidence;</i> • <i>Dans le cadre du plan des comptes projeté, le calcul des coûts était inclus.</i>

Des points de vue sur la normalisation de la comptabilité dans la période d'entre les deux guerres, en Roumanie

Même si les discussions sur la normalisation comptable reflétaient les tendances internationales, au moment de l'apparition de l'économie de type socialiste, ces problèmes ont été abandonnés ; suite à ce-là, les essais de normalisation comptable par les propositions des doctrinaires roumains ont continué sur une autre forme: la normativité de la comptabilité. Conformément à l'opinion de Leonte (1948), la normativité représente « *l'établissement de la norme unitaire pour les enregistrements comptables* [s.n.] des entreprises provenant d'une branche d'activité », les objectifs suivis étant les suivants : l'unification de la terminologie comptable (par la précision du contenu de chaque compte) et la systématisation de la comptabilité. Celle-ci a débuté au moment de la constitution d'un *Conseil Permanent de la normativité comptable*, en 1947. Les membres du conseil ont élaboré, pour chaque secteur représentatif d'activité, un cadre général (une matrice qui était à la base de la systématisation et représentation symbolique du plan des comptes), ayant à la base le système décimal – Dewey. Ainsi, on a élaboré 5 cadres générales, pour les domaines suivantes : *l'industrie, le commerce, les assurances, bancaire et des offices industrielles*.

La période 1960-1966 est caractérisée par Rusu (1977) comme étant marquée des « efforts pour approfondir le processus de généralisation théorique ». En ce sens, une question a surgi : est-ce que l'harmonisation des plans des comptes déjà existants est préférable à l'adoption d'un cadre général des comptes pour l'ensemble de l'économie ou non ? Comme dans le cas de toute dilemme, on a eu des supporteurs des deux côtés. Ainsi, Mărculescu & Puchiță (1965) soutenait « l'approfondissement et le perfectionnement de l'harmonisation des plans des comptes en vigueur », prenant comme repère le modèle des plans des comptes de l'industrie, tandis que Demetrescu & Nișulescu (1967) ont soutenu l'institution « d'un schéma unique de classification et d'ordonner les comptes, un cadre général des comptes pour l'ensemble de l'économie – la base des plans des comptes uniques sur chaque branche ». Le deuxième avis, suivant la même longueur d'onde avec le trend de la normativité de la comptabilité dans les pays socialistes, a connu une forme concrète et pratique débutant en 1971³⁰⁷. Le passage à un cadre unique des comptes dans les années '70 a été précédé par des modifications similaires qui ont eu lieu dans le cadre des pays de l'ancien « bloc communiste »³⁰⁸, des modifications qui, que ce soit ou non une coïncidence, ont eu lieu sur une scène politique spéciale³⁰⁹.

C'est intéressant à mettre en évidence l'élaboration en 1984 d'un matériel qui visait la réglementation potentielle de la comptabilité en Roumanie. C'était le résultat d'une collaboration entre l'Institut de Finances, Monnaie et Prix et le professeur M. Ristea, d'un côté, et la doctrine comptable française, d'un autre côté. Même si seulement au niveau théorique, dans le cadre de ce projet-là, on fait une présentation de l'architecture du système comptable français et des éléments conceptuels de ce cadre.

Après 1990, la normalisation comptable en Roumanie a connu plusieurs étapes : a débuté avec l'adoption d'un système comptable inspiré de celui français (1993) et a continué avec l'élaboration d'une réglementation ayant comme but de le rendre compatible avec les Standards Internationales de Rapport Financier (IFRS) et avec les Directives comptables européennes (1999). Quand la Roumanie a adhéré à l'Union Européenne, les IFRS ont devenu obligatoires pour la consolidation des comptes de group des sociétés cotées, pour les autres situations en appliquant les normes comptables nationales.

Au niveau conceptuel, on a aussi les premières représentations comparatives des types de normalisation comptable. Ainsi, Feleagă (1995, 1996, 1997, etc.) présente d'une façon tantôt explicative, tantôt interprétative, le cadre théorique global de la comptabilité financière dans les domaines divers référentiels comptables ; il présente aussi « l'architecture » du système français de comptabilité, offrant des repères importants sur la situation existante au niveau international. Parallèlement, M. Ristea (1995, 1997, etc.) pose le problème de la normalisation comptable au niveau international, tout en présentant ses points de

³⁰⁷ Le signal de commencer a été donné par l'URSS, où, « a partir de 1960, on applique un plan des comptes unique pour les entreprises industrielles, de construction et montage, agricoles et des services » – RC (1971/4).

³⁰⁸ En URSS il y avait eu lieu ce genre d'unification il y a un décennie, un trend qui avait été suivi aussi par la R. P. Bulgarie (1968), R.S. Tchécoslovaquie și R.S.F. Yougoslavie. Il y avait quand même des pays dans lesquels on utilisait des plans des comptes élaborés pour chaque branche d'activité, qui avait à la base le système décimal des symboles (R. P. Pologne, R. P. Hongroise) - RC (1971/1: 30-38).

³⁰⁹ Les années '60 ont représenté une période de relaxation suite à des mouvements sociaux dans certains pays communistes (les événements de Hongrie et Pologne en 1956, Le Printemps de Prague, 1968).

vue sur l'avenir de la normalisation comptable en Roumanie. Après les premières publications dans cette direction, le problème de la normalisation comptable a été largement abordé, la majorité des auteurs qui ont publié des ouvrages sur la comptabilité financière, traitant plus ou moins ce problème.

2. Directions de la normalisation comptable existante au niveau internationale

Au niveau international, le processus de la normalisation comptable peut être plutôt déductif, matérialisé par l'utilisation des cadres comptables conceptuels ou plutôt inductif, matérialisé par l'utilisation du plan général des comptes (Ionaşcu, 1997). La préférence pour l'un ou l'autre des algorithmes de normalisation dépend des facteurs de l'environnement, mais également des ceux économiques et politiques qui agissent sur un système comptable à un moment donné. C'est connu le fait que le milieu comptable continental on retrouve la tendance d'une normalisation comptable surtout inductive, tandis que dans le milieu anglo-saxon, on préfère une normalisation comptable ayant à la base les cadres comptables conceptuels. Le mode de normalisation comptable surtout déductif se retrouve aussi au niveau international, dans le cadre IASB.

Les différences existantes au niveau international en ce qui concerne le processus de normalisation comptable représentent les points de départ de l'homogénéisation des informations fournies par la comptabilité. Jusqu'en 2000, il n'y avait pas une unité en ce qui concerne les voies d'atténuer les dissensions informationnelles générées par des pratiques comptables différentes. Les principaux organismes impliqués dans ce processus ont été un organisme supranational et un autre non gouvernemental. Ainsi, d'un côté on a essayé l'harmonisation au niveau de la Communauté Economique Européenne (CEE)³¹⁰ par le biais des directives comptables européennes, et de l'autre côté, on a émis les Standards Internationales de Comptabilité (IAS) par International Accounting Standards Committee (IASC) – le Comité des Standards Internationales de Comptabilité³¹¹. Mais, il y avait encore le problème des divergences existantes entre le point de référence de la comptabilité internationale et de FASB (Financial Accounting Standards Board – Le Conseil des Standards de Rapport Financier), exigé sur le marché boursier des Etats Unies. Dans ce sens, entre les représentants IASB et ceux FASB on a signé en 2002 un Accord de convergence. Dans le cadre de cet accord-ci, les deux parties « ont pris l'engagement de déposer tous les efforts pour : (a) agir de façon que les standards de rapport financier déjà existantes soient compatibles le plus vite possible et (b) coordonner leurs programmes de travail futures, pour que la compatibilité, une fois obtenue, soit maintenue » – www.fasb.org. Cet accord sur la convergence des situations financières a été reçu d'une façon favorable par la Commission Européenne, qui, un an plus tard, a adoptée les Réglementations d'approbation des standards internationaux de comptabilité.

Tandis que pour les entreprises cotées, l'application des réglementations internationales est obligatoire, pour les petites et moyennes entreprises des divers pays on applique les normes nationales. Dans ce sens, au niveau des divers pays, les préoccupations portant sur la normalisation comptable nationale sont devenue une priorité.

Ding, Jeanjean & Stolowy (2005) étudient le rôle des valeurs culturelles et du système juridique en ce qui concerne les différences existantes entre les réglementations nationales des divers pays et les standards internationaux de comptabilité de l'année 2001. Ceux-ci identifient deux directions en ce qui concerne les différences existantes entre les différentes normalisations, internationales et nationales : (I) la divergence (tous les deux types de normalisation comptables couvrent les mêmes thématiques, mais les traitements comptables prescrits sont différents) et (II) l'absence (les standards nationaux ne couvrent pas certaines situations réglementées par IASB).

Un premier exemple dans ce sens c'est la France, qui, dans le cas des petites et moyennes entreprises, a des réglementations comptables propres. C'est intéressant à remarquer le fait que, dans leur cadre, on essaie d'harmoniser le spécifique national avec les tendances internationales. On rappelle la redéfinition récente

³¹⁰ Après ce moment-là, la dénomination de CEE a été changé en Union Européenne (UE)

³¹¹ A présent, l'organisme a changé sa dénomination en IASB ; les réglementations émises par celui-ci sont appelées des IFRS.

des actifs, intégrée dans le Plan Comptable Général Français (http://www.plancomptable.com/titre-II/titre-II_chapitre-I_section-1.htm). Un autre pays latin qui a fait des démarches récents dans la direction de l'élaboration d'un Plan Comptable National c'est l'Espagne. Les recherches ont eu comme résultat un projet sur un nouveau plan comptable national "un nuevo Plan General de Contabilidad (primer Borrador)"- (<http://www.icac.meh.es/BPGC.pdf>).

Toujours sur la ligne des nouvelles tendances de normalisation, le Japon a élaboré un cadre conceptuel propre. Dans le cadre de ce document, le normalisateur Japonais présente sa propre position en ce qui concerne le processus d'amortissement comptable ; également, on présente des éléments originales, spécifiques au milieu économique, politique et culturel. Street (<http://www.iasplus.com/resource/gaap2002.pdf>, 2002) a étudié les tendances d'adoption des IFRS en plusieurs pays. A la suite de cette investigation, il a constaté que trois pays (le Japon, l'Arabie Saoudite et Islande) n'envisage pas renoncer aux standards nationaux pour les IFRS.

Ces préoccupations pourraient être dû au phénomène de cosmopolitisme, qui, sur le plan économique et politique, a la tendance, conformément à certains spécialistes (Yegenoglu, 2006), de prendre la place au phénomène de globalisation. La conséquence, pour la comptabilité, serait de faire basculer l'accent d'homogénéisation des pratiques vers la préservation de l'identité culturelle.

3. La normalisation comptable en Roumanie : Quo vadis?

La présentation antérieure a eu le rôle de mettre en évidence, d'un côté, les plus récentes tendances au niveau national en matière de normalisation comptable en quelques pays, et, de l'autre côté, les préoccupations antérieures dans le domaine, pour l'identification des certaines particularités existantes au long du temps et d'une corrélation entre le processus de normalisation comptable et le milieu économique et politique. Suite à la courte rétrospective, on a pu voir le fait que l'apparition d'un milieu économique et politique restrictif (l'économie de type socialiste, dans le contexte d'une gouvernance communiste) a eu comme conséquence l'application des « modèles » prédéfinies sur la normalisation comptable, dans le sens que la réglementation de la comptabilité avait à la base un modèle soviétique.

La chute du régime communiste en Roumanie en 1989 a mené à la diversification des préoccupations sur la ligne de la normalisation comptable. Ainsi, on a vu le fait que, dans une première étape, en Roumanie, on a choisi un conseil sur la filière française en ce qui concerne la réforme comptable en Roumanie, fait justifié dans une certaine mesure par la collaboration antérieure dans cette direction. En utilisant comme source d'inspiration l'expérience française dans le domaine, on a réalisé aussi une adoption implicite des directions proposées par les Directives Européennes. En plus, on peut constater que la Roumanie a été réceptive aux tendances manifestées sur le plan international. Dans ce sens, on remarque le début du Programme de développement de la comptabilité en Roumanie en 1997, par lequel on introduit des éléments des standards de rapport financier.

Faisant l'analyse de la dimension historique de la normalisation comptable en Roumanie, on peut observer le fait que, dans les moments de scission historique, on a eu des modifications radicales de la vision sur le processus de réglementation comptable, l'approche étant différent. Les prédictions pour l'avenir de la normalisation comptable en Roumanie se basent sur le trend existant au niveau international. Si pour les entreprises cotées sur les marchés des capitaux, l'avenir semble d'être relativement sur du point de vue des réglementations comptables à cause des exigences internationales, au niveau des petites et moyennes entreprises, on note la nécessité du développement des réglementations comptables autochtones, qui tiennent comptes des particularités nationales, comme en France et Espagne. Dans ce sens, il faut créer soit un plan des comptes national, soit un cadre conceptuel propre.

Faisant la synthèse des éléments présentés, le « panoptique » de la normalisation comptable en Roumanie peut être vu de la façon suivante :

LA NORMALISATION EN ROUMANIE:	
<p>LA NORMALISATION INDUCTIVE (PLAN GENERAL DES COMPTES) (étude de début: 1941-1947) (1990 – présent): on n’a pas eu une forme « classique » qui puisse inclure le plan des comptes, des réglementations spécifiques, des principes et un mixe de définitions, mais une forme « adaptée »</p> <ul style="list-style-type: none"> • OMFP 1752/2005³¹² 	<p>LA NORMALISATION DEDUCTIVE (CADRE CONCEPTUEL) (1999 – 2005) La traduction du cadre conceptuel IASB a été incluse dans les suivantes réglementations comptables:</p> <ul style="list-style-type: none"> • OMF 403/1999 • OMF 94/2001 • OMF 306/2002
<p>LA NORMATIVITE (1947-1989):</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>L’unification de la terminologie comptable</i> • <i>La systématisation de la comptabilité</i> 	
<p style="text-align: center;">PERSPECTIVES DE LA NORMALISATION COMPTABLE EN ROUMANIE:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pour les entreprises cotée : l’application des IFRS; • Pour les petites et moyennes entreprises: l’élaboration d’un cadre conceptuel propre ou d’un plan comptable général. 	

La normalisation comptable en Roumanie

Bibliographie:

1. Calu, D.A. (2005) *Istorie și dezvoltare privind contabilitatea în România*, Editura Economică, București
2. Demetrescu & Nișulescu (1967) ‘Unele aspecte ale cercetării științifice în domeniul contabilității (I)’, *Evidența contabilă*, (1): 15-22
3. Ding Y., Jeanjean T., Stolowy H (2005) ‘Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture’, *The International Journal of Accounting*, 40(4): 325-350.
4. Feleagă, N. (1995) *Sisteme contabile comparate*, Ed. Economică, București
5. Feleagă, N. (1996) *Îmblânzirea junglei contabilității*, Ed. Economică, București
6. Feleagă, N. (1997) *Dincolo de frontierele vagabondajului contabil*, Ed. Economică, București
7. Ionașcu, I. (1997) *Epistemologia contabilității*, Editura Economică, București
8. Leonte, P. (1948) *Normarea contabilității*, Imprimeriile “Urania”, București
9. Mărculescu, I. & Puchiță, V. (1965) *Evidența contabilă în industrie*, București
10. Ristea, M. (1995) *Contabilitatea societăților comerciale*, vol. I, Ed. CECCAR, București
11. Ristea, M. (1997) *Contabilitatea societăților comerciale*, vol. II, Ed. CECCAR, București
12. Rusu, D. (1977) *Bazele contabilității*, Ed. Didactică și Pedagogică, București
13. Street, D. <http://www.iasplus.com/resource/gaap2002.pdf>, 2002
14. Yegenoglu, M. (2005) ‘Cosmopolitanism and nationalism in a globalized world’, *Ethnic and Racial Studies*, 28(1): 103-131
15. http://www.plancomptable.com/titre-II/titre-II_chapitre-I_section-1.htm
16. <http://www.icac.meh.es/BPGC.pdf>
17. OMF 403/1999 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE și cu Standardele Internaționale de Contabilitate
18. OMF 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE și cu Standardele Internaționale de Contabilitate

³¹² Dans le cadre de cette réglementation comptable on a renoncé à la présentation explicite du cadre conceptuel

20. OMF 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate armonizate cu Directivele Europene
21. OMFP 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene