



HAL
open science

L'EXPERIENCE DE LA ROUMANIE DANS L'APPLICATION DES NORMES IAS/IFRS

Mihai Ristea, Ionel Jianu

► **To cite this version:**

Mihai Ristea, Ionel Jianu. L'EXPERIENCE DE LA ROUMANIE DANS L'APPLICATION DES NORMES IAS/IFRS. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00459361

HAL Id: halshs-00459361

<https://shs.hal.science/halshs-00459361>

Submitted on 6 Mar 2010

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.

L'EXPERIENCE DE LA ROUMANIE DANS L'APPLICATION DES NORMES IAS/IFRS

Mihai RISTEA, professeur universitaire docteur, Académie d'Etudes Economiques de Bucarest, Piata Romana nr. 6, sector 1 Bucuresti, 00400213191901

Ionel JIANU, doctorant en économie, spécialisation comptabilité, Académie d'Etudes Economiques de Bucarest, Piata Romana nr 6, sector 1 Bucuresti, 00400213191901, jianu.ionel@gmail.com

| RESUME | ABSTRACT |
|--|--|
| <i>La transition aux normes IAS/IFRS est une construction technique complexe qui suppose des ressources significatives, tant financières qu'humaines, capables de faire face aux multiples changements. Cet article est consacré à l'analyse de la manière dans laquelle s'est réalisée la mise en œuvre des normes IAS/IFRS en Roumanie, par la réflexion sur des changements faits dans les réglementations comptables, pour mettre en évidence les avantages et les inconvénients engendrés par ce changement. En Roumanie, les dernières 10 années, les transformations et les changements du système comptable ont suivi un tracé qui a visé, d'abord, l'harmonisation avec les directives comptables européennes et les normes IAS/IFRS (du passé), la conformité avec les directives européennes (actuelles) et probablement, la conformité avec les normes IAS/IFRS (futures).</i> | <i>The transition to the IAS/IFRS referential represents a complex technical construction that involves significant resources, financial, as well as human, capable to face multiple changes. This article presents the way that the IAS/IFRS were implemented in Romania, by reflecting the multiple changes made in the accounting regulation domain, with the purpose to outline the advantages and disadvantages involved by this implementation. In Romania, in the last 10 years, the transformations and changes in the accounting system followed a direction that aimed, first of all, the harmonization with the European accounting directives and IAS/IFRS (in the past), the conformity with the European directives (in the present) and probably, the conformity with IAS/IFRS (in the future).</i> |
| <i>Mots clés : IAS/IFRS, réglementation comptable, harmonisation comptable, Roumanie</i> | <i>Key words: IAS/IFRS, accounting regulation, accounting harmonization, Romania</i> |

INTRODUCTION

A présent, nous nous trouvons au cœur des processus irréversibles et d'intérêt majeur pour la comptabilité, comme par exemple : la globalisation des économies, la création des entités multinationales, l'augmentation de la capitalisation boursière, le développement des marchés de capital et l'apparition des nouveaux produits financiers. La comptabilité comme science sociale s'est modelée et perfectionnée pour répondre aux exigences informationnelles du moment. Comme le perfectionnement implique des changements, la comptabilité elle aussi a évolué en tant que système ouvert aux changements qui ont lieu dans le milieu économique,

politique, social et culturel, sous l'influence du processus de globalisation. Par la suite, l'idée de l'adoption d'un langage commun d'information financier, pour le développement de la comptabilité au niveau international, est devenue une réalité, situation due à la globalisation des marchés financiers. Un rôle important, dans l'adoption d'un langage unique au niveau international, incombe aux normes IAS/IFRS.

Du point de vue de la méthode d'application, les normes IAS/IFRS peuvent présenter intérêt pour les normes nationales dans les hypostases suivantes : l'adoption directe comme normes nationales ; la base de référence pour l'harmonisation entre national et international ; l'adoption comme normes pour l'élaboration et la présentation des états financiers par les entités multinationales et pour les grandes entités cotées sur les marchés des capitaux (Ristea M. et al, 2008).

Au début des années 2000, au niveau de l'Union Européenne (UE), un élément d'importance significative a été représenté par l'implémentation des normes IAS/IFRS dans les systèmes comptables nationales. Ainsi, en 2002, UE a décidé que toutes les sociétés cotées européennes adoptent pour leurs comptes consolidés, à partir de l'année 2005 le référentiel international, produit par l'organisme de droit privé: IASB (Règlement n° 1606/2002). Ainsi au début de l'année 2005, un nombre de 7.000 groupes européens cotés, ont abandonné les réglementations comptables nationales pour adopter les normes comptables internationales. En réalité, il s'agissait de 30.000 entités qui appartenaient à ces groupes et qui ont appliqué les normes comptables internationales. En France, la décision de l'Union Européenne de rendre les IAS/IFRS obligatoires pour toutes les sociétés cotées a suscité de nombreuses critiques: la révolution culturelle qu'apportent les IAS/IFRS dans un pays caractérisé par un système de normalisation qui a toujours été sous le contrôle de l'État; la difficulté qu'éprouve les groupes de pression à faire entendre leur voix dans un organisme international et apolitique; orientation vers les marchés financiers ainsi qu'un usage jugé excessif du concept de « juste valeur »; la domination du IASB par les grands cabinets d'audit internationaux (Raffournier B. 2007).

Tort E. (2007) - suite à une étude réalisée sur 6 entités françaises, appartenant aux différents secteurs d'activité, qui appliquent les normes IAS/IFRS dans les comptes consolidés - a constaté que, dans le processus d'implémentation des normes IAS/IFRS, les préparateurs des comptes se sont basés sur leur propre jugement professionnel en procédant à une analyse approfondie de la traduction comptable des opérations et en appliquant le principe de matérialité. Cela, étant donné le caractère incomplet du point de vue des interprétations normatives. Les résultats de l'étude relèvent le fait que la majorité des professionnels

comptables considèrent les normes IAS/IFRS plutôt interprétatives (que directives), parfois partielles et imprécises et, dans certains cas, difficilement d'applicables. Une étude réalisée en 2004 sur 112 entités européennes cotées a mis en évidence les suivantes remarques (Jermakowicz E.K & Tomaszewski S.G., 2006) : 1) la plupart des entités ont adopté les normes IAS/IFRS parce qu'elles établissaient des états financiers consolidés ; 2) le processus est coûteux, complexe et générateur de problèmes ; 3) les entités ne s'attendent pas à faire diminuer le coût de capital par l'implémentation des normes IAS/IFRS ; 4) la plupart des entités sont d'accord avec les avantages et coûts impliqués par la transition aux normes IAS/IFRS suite au processus de conversions ; 5) les entités s'attendent augmenter la volatilité de leurs résultats par l'adoption des normes IAS/IFRS ; 6) la complexité des normes IAS/IFRS consiste en changements importants demandés par la convergence comptable ; 7) la plupart des entités répondantes n'appliqueraient pas les normes IAS/IFRS si elles n'étaient pas obligées.

Comme on peut remarquer au niveau des conclusions de l'étude ci-dessus mentionnée, il paraîtrait que l'application des normes IAS/IFRS crée seulement de problèmes, ce qui n'est pas vrai. Pour les investisseurs il y a des coûts impliqués dans la compréhension et l'interprétation des états financiers des entités étrangères, ainsi que dans l'acquisition de la compétence de comparer les états financiers des entités dans le processus de prise des décisions d'investissement. L'implémentation globale des normes uniformes réduit ces coûts et accroît, significativement, les investissements sur les marchés financiers étrangers (Covrig V. et al, 2007).

Il est évident que les normes IAS/IFRS représentent un ensemble de normes de haute qualité, mais il y a des différences concernant la perception sur l'information présentée, en fonction des réglementations relative à la protection des investisseurs et au système juridique de chaque pays (M. Lang et al, 2006). Dans les pays avec une forte protection des investisseurs, les normes IAS/IFRS ne dominent pas les normes locales en matière de perception sur la qualité de l'information présentée. En revanche, dans les pays à faible protection des investisseurs, comme c'est le cas de la Roumanie, les normes IAS/IFRS sont perçues comme ayant une haute qualité. Les résultats contradictoires concernant la qualité de l'information présentée, selon les normes IAS/IFRS, en comparaison avec celles prévues dans les normes nationales, a mis en évidence que les normes IAS/IFRS servent, dans une plus grande mesure, aux investisseurs étrangers qu'aux actionnaires locaux (Raffournier B., 2001, J. Kinnunen et al, 2000).

Les normes IAS/IFRS exigent aux professionnels comptables un nouveau langage. Les modélisations économétriques de l'industrie financière font leur entrée dans l'officine du comptable, transformant considérablement son travail et la proportion, au sein des résultats comptables, des faits vérifiables et des estimations conventionnelles concernant l'avenir (Chiapello E, 2005). De même, la multitude et la complexité des informations qui doivent être traitées et publiées, conformément aux normes IAS/IFRS, ont conduit, à présent, à la création de systèmes informationnels performants qui puissent aider les entités dans le processus d'application effective des normes IAS/IFRS. Un exemple en ce sens est le progiciel XBRL, un langage basé sur XML, créé dans le but de la communication électronique des informations dans le domaine des affaires (Bonsón E et al, 2008).

Une chose est sûre : les normes IAS/IFRS deviennent une culture comptable internationale (Whittington G, 2008). La Roumanie n'est pas restée sur place dans le processus de l'implémentation des normes IAS/IFRS dans la culture comptable nationale, étant soumise, au cours des dernières 10 années, à un processus continu et complexe de modification des réglementations comptables nationales pour l'assimilation, même partielle, de la culture comptable internationale.

METHODE DE RECHERCHE

En Roumanie, les transformations qui ont eu lieu dans la comptabilité, au cours des 10 dernières années, ont été profondes, le système comptable roumain faisant l'objet d'un processus de réforme large et sérieuse, en vue de l'adapter aux nouvelles conditions économiques, politiques, juridiques et non moins sociales. L'un des objectifs de la réforme a été de mettre en œuvre les normes IAS/IFRS en comptabilité. Dans quelle mesure a été réalisé cet objectif ? Quelles ont été les modifications apportées par le législateur roumain pour atteindre cet objectif ? Quels ont été les avantages mais aussi les inconvénients d'une telle approche ? Ce sont autant de questions auxquelles nous souhaitons répondre au cours de la présente étude.

Pour répondre à ces questions, cette étude analyse la manière dont s'est déroulée la mise en œuvre des normes IAS/IFRS en Roumanie, par rapport aux changements qui ont eu lieu dans les réglementations comptables, pendant les 10 dernières années.

RESULTATS ET DISCUSSIONS

Dans la période 1948-1989, l'économie de la Roumanie a fonctionné d'après les critères spécifiques d'un environnement centralisé. L'institutionnalisation de l'économie planifiée, de même que l'action de nationalisation, imposaient la réorganisation de la comptabilité pour être rationalisée et normée. Dans la période mentionnée, la culture comptable de notre pays s'est trouvée sous le signe de l'idéologie politique, le but principal de la comptabilité normée étant d'assurer la documentation du plan d'Etat, tant dans la phase de rédaction, que dans la phase d'exécution. L'année 1949 a marqué le passage à la comptabilité normée et l'apparition du premier plan de comptes (Laptes R. & Possler L., 2007). L'adaptation de la comptabilité aux exigences informationnelles de l'économie planifiée a visé principalement l'expérience soviétique. En ce sens, au début des années '50, ont été traduits des travaux de comptabilité des auteurs russes et transformés en manuels d'évidence comptable, qui ont représentés les fondements théoriques du développement d'un nouveau système de comptabilité. Le début des années 70 a représenté un moment des changements, tant au niveau de la législation comptable, par l'apparition des réglementations concernant l'organisation et le management de la comptabilité, que par l'introduction d'un système de comptes basé sur un cadre général. Après 1989, la comptabilité de Roumanie a été soumise aux reconsidérations étant reconnectée aux réalités comptables européennes. Une tentative de réorganisation de l'ancien système comptable a eu lieu dans la période 1990-1993, quand on a ajouté de nouveaux concepts, comme par exemple : capitaux propres, résultat de l'exercice, mais sous l'aspect de la manière de représentation, elle est restée un système moniste avec toutes ses caractéristiques (Minu M., 2002). La période 1990-1993 on peut l'appeler intermédiaire, placée entre l'utilisation d'un système comptable prépondérant soviétique et l'application d'un système comptable d'inspiration française. Calu D. (2005) spécifie les caractéristiques suivantes pour cette période : l'adaptation de l'ancien système comptable à la nouvelle conjoncture économique ; la présentation dans les établissements d'enseignement du système comptable français (système cible pour la Roumanie); la construction d'un système comptable d'inspiration française "modelé" par les universitaire roumains et la vulgarisation de ceux-ci (publication des livres, organisation des cours de préparation professionnelle). Dans cette période, sur le plan de la normalisation comptable, on a publié la Loi de la comptabilité no. 82/1991 et le règlement de l'application de la loi. En même temps, en 1992 on a fondé le Corpus des Experts Comptables et des Comptables Autorisés de Roumanie (CECCAR –

organisme indépendant) et le Conseil Consultatif de la Comptabilité (organisme qui fonctionne dans le Ministère des Finances Publiques)

En raison du contexte sociopolitique, mais aussi des facteurs culturels, à partir de 1994, la Roumanie a mis en place un nouveau système de comptabilité basé sur le modèle comptable français. Dans la période 1994-1999 la comptabilité a été conçue comme un instrument de contrôle, dans lequel l'État a joué un double rôle : de normalisateur du système comptable, d'une part et d'utilisateur privilégié de l'information comptable, d'autre part.

1. Vers une harmonisation des normes comptables nationales avec les directives comptables européennes et les normes IAS/IFRS

Les événements de décembre 1989, l'accélération du processus de privatisation, le développement du marché financier, la liberté de l'économie de marché, ainsi que le renforcement des relations avec l'UE ont imposé le développement continu du système comptable roumain, visant à la meilleure harmonisation avec les directives européennes et avec les normes comptables internationales. Le système comptable français, introduit dès l'exercice financier 1994, a été appliqué sans des modifications trop importantes jusqu'à la fin de l'année 1999. Depuis 2000 les normalisateurs roumains ont opté pour un système de comptabilité mixte, tant d'influence européenne qu'internationale. Les prémices de ce changement se sont montrées depuis 1997 quand a été démarré le Programme de Développement du Système Comptable en Roumanie (PDSCR), qui cherchait l'harmonisation de la comptabilité nationale avec les deux références comptables : européenne et internationale. Cette chose s'est réalisée par l'émergence de *l'Ordre 403/1999 pour l'approbation des Réglementations comptables harmonisées avec la 4^{ème} Directive de la Communauté Economique Européenne et avec les Normes Comptables Internationales*. La mise en œuvre de ce règlement a été effectuée, dans une première phase en 2000, à titre expérimental, pour un nombre de 13 sociétés commerciales et nationales. Dans le programme expérimental ont été attirés et impliqués les grands cabinets internationaux d'audit, qui ont effectué l'audit des états financiers pour les entités impliquées en ce programme.

Dès le début, on doit mentionner que, pendant cette période, il s'agit d'une application partielle des normes IAS/IFRS. Toutefois, les changements issus à la suite de l'Ordre 403/1999 ont été significatifs, en raison des différences entre le système comptable existant et les normes IAS/IFRS, comme par exemple : l'absence de certains composants des états financiers comme l'état des flux de trésorerie, l'état des variations des capitaux propres ;

l'absence de la plupart des annexes exigées par les normes internationales ; l'inadaptation des états financiers aux effets de l'inflation (Roumanie de cette période était dans un processus hyperinflation) ; l'absence des états financiers consolidés pour les entités du groupe ; l'absence de la notion d'impôt différé ; le fait que dans ce système, prévalait le juridique face à l'économique, et que les états financiers étaient établis principalement pour l'Etat.

Suite aux conclusions de l'action d'expérimentation, les réglementations comptables ont été revues et améliorées, étant émis l'Ordre 94/2001 pour l'approbation des Réglementations comptables harmonisé avec la 4^{ème} Directive de la Communauté Economique Européenne et avec les Normes Comptables Internationales. Sous les dispositions de cet ordre sont entrées initialement 197 personnes morales représentant les sociétés cotées à la Bourse de Valeurs de Bucarest, certaines régies autonomes, des sociétés nationales et d'autres entités d'intérêt national. Pour le reste des grandes entités, ces réglementations sont devenues obligatoires, au fur et à mesure qu'elles accomplissaient au moins deux des trois critères de taille¹ spécifiques pour la période 2001-2005. Les entités qui ne remplissaient pas les critères, mais qui désiraient appliquer les normes IAS/IFRS, avaient la possibilité d'appliquer l'Ordre 94/2001 si leur demande était acceptée par le Ministère des Finances Publiques (MFP). Nous considérons que l'imposition des critères de taille n'a pas été justifié parce qu'ils obligeaient que certaines entités, qui n'étaient pas cotées, appliquent les normes IAS/IFRS. Toutefois l'organisme de normalisation considère cette chose favorable parce que toutes les entités qui entraient sous l'incidence de l'Ordre 94 devaient auditer leurs états financiers.

La tendance d'harmoniser les réglementations comptables tant avec les directives européennes qu'avec les normes internationales a généré des difficultés dans l'implémentation. Pour résoudre cette situation l'Ordre 94 précise : „si, entre les directives comptables européennes et les normes internationales il existe un état conflictuel le long de la période d'implémentation du PDSCR, les entités auront la possibilité d'opter pour

¹

| Exercice financier | Chiffre d'affaires (euro) | Total actif (euro) | Nombre d'employés |
|--------------------|---------------------------|--------------------|-------------------|
| 31 décembre 2001 | sur 9 millions | sur 4,5 millions | 250 |
| 31 décembre 2002 | sur 8 millions | sur 4,0 millions | 200 |
| 31 décembre 2003 | sur 7 millions | sur 3,5 millions | 150 |
| 31 décembre 2004 | sur 6 millions | sur 3,0 millions | 100 |
| 31 décembre 2005 | sur 5 millions | sur 2,5 millions | 50 |

Les critères de taille ci-dessus ont eu une applicabilité seulement jusqu'au 31 décembre 2002. L'ordre 1827/2003 concernant la modification et le complètement des réglementations dans le domaine de la comptabilité modifie les critères de taille comme suit :

| Exercice financier | Chiffre d'affaires (euro) | Total actif (euro) | Nombre d'employés |
|--------------------------|---------------------------|--------------------|-------------------|
| 31 décembre 2003 | sur 7,3 millions | sur 3,65 millions | 150 |
| 31 décembre 2004 et plus | sur 7,3 millions | sur 3,65 millions | 50 |

l'application de l'un des deux traitements comptables, afin d'assurer la présentation d'une image fidele de l'événement constaté".

Des études récentes ont démontré que les aspects politiques et sociaux ont joué un rôle important dans le développement et la diffusion des normes IAS/IFRS (Chua W.F. & Taylor S.L., 2008, et Skinner D, 2008). Cette chose est vérifiée aussi dans le cas de la Roumanie, où l'application des normes IAS/IFRS, même partiellement, a été le résultat d'une décision politique et non pas à l'intention des entités d'appliquer volontairement les normes IAS/IFRS. La décision du changement dans la comptabilité roumaine a été due au Ministère des Affaires Externes de la Roumanie, qui en 1996 a signé un accord avec le gouvernement de Grande Bretagne par lequel Know How Fund a financé une équipe de spécialistes Ecossais pour conseiller MFP sur la reforme du système comptable roumain (King N. et al, 2001).

Ainsi, est-on arrivé à l'harmonisation de la comptabilité avec les directives comptables européennes et les normes IAS/IFRS. Mais les entités n'étaient pas prêtes pour cette étape. Une étude menée en 2000 sur les sociétés de Bucarest cotées à la Bourse de Valeurs de Bucarest confirme cette hypothèse (Ionaşcu I, Stere M et al, 2001) : les manageurs et les comptables ne sont pas suffisamment informés sur les normes IAS/IFRS ; les normes IAS/IFRS devraient s'appliquer seulement aux grandes entités qui souhaitent être financées sur le marché de capitaux ; les normes IAS/IFRS devraient s'appliquer lorsque le marché de capitaux en Roumanie devient important.

Pour assurer la compréhension en pratique des normes IAS/IFRS, en 2001, MFP a élaboré un guide pratique d'application des normes internationales (MFP, 2001). Même s'il n'a pas eu un caractère de réglementation, le but de ce guide a été de faciliter la compréhension des concepts, des principes et de la problématique d'ensemble des normes IAS/IFRS, offrant des solutions possibles pour leur mise en œuvre, dans les conditions de l'utilisation du raisonnement professionnel, absent jusque-là, à cause d'une forte comptabilité fiscale. Dans le même but ont été traduites les normes IAS/IFRS en 2000 et 2001 par une prestigieuse maison d'édition de Roumanie.

Le passage aux normes IAS/IFRS n'a pas été facile à réaliser. Les principales caractéristiques de cette transition ont été: recours aux estimations et au raisonnement professionnels comme éléments de référence dans la consolidation des solutions comptables ; l'introduction du cadre IASB comme cadre conceptuel de la comptabilité roumaine ; l'adoption des nouveaux concepts inclus dans les normes internationales qui ne venaient pas de la pratique comptable nationale, comme par exemple les impôts différés ; l'introduction des nouveaux principes comptables - le principe de la prééminence de la substance sur la forme et le principes du

degré de signification étant des exemples en ce sens ; l'existence des déviations du principe d'intangibilité du bilan – principe avec tradition dans la comptabilité de Roumanie ; l'application du rapport coût/avantage en matière d'obtention des données financières ; l'utilisation des nouvelles bases d'évaluation comme par exemple la juste valeur, valeur actualisée.

A partir du 1-er janvier 2003 ont été définis, d'une part, un système comptable développé, régi par l'Ordre 94/2001 et, d'autre part, un système comptable simplifié, basé sur *l'Ordre 306/2002 pour l'approbation des Réglementations comptables simplifiées harmonisées avec les Directives Européennes*². Les règles comptables simplifiées pour les PME de Roumanie ne respectaient pas les desideratas : la simplicité, l'intelligibilité, la flexibilité, l'adaptation aux particularités de l'entité, existant des éléments spécifiques aux grandes entités, comme par exemple : procédures concernant la consolidation des comptes, des instruments financiers y compris des instruments dérivés, l'utilisation de la juste valeur en évaluation, l'information par segments.

2. Vers une conformité des normes comptables nationales avec les normes IAS/IFRS

Conformément à la stratégie initiale du normalisateur comptable roumain, à partir de l'année 2006, la comptabilité des entités de Roumanie devait fonctionner sur deux niveaux: d'une part, des entités considérées « grandes », qui appliquent les directives comptables européennes et les normes IAS/IFRS et d'autre part, des entités considérées « petites » qui appliquent une variante simplifiée des réglementations comptables harmonisées seulement aux directives européennes.

Mais les modifications de la normalisation comptable ne se sont pas arrêtées ici. Quelques jours seulement après la publication par l'IASB des versions révisées pour les 13 normes existantes et l'apparition des premiers 5 IFRS, le législateur roumain a émis *l'Ordre 1827/2003 concernant la modification et le complètement des réglementations dans le domaine de la comptabilité*, qui prévoyait que, à commencer de 2005, les entités suivantes adopteront les normes IAS/IFRS intégralement : a) les personnes morales qui appliquent les réglementations comptables régies par l'Ordre 94/2001; b) institutions supervisées par la Commission Nationale des Valeurs Mobilières ; c) établissements de crédit; d) sociétés

² Le système comptable simplifié devait s'appliquer aux entités qui à la fin de 2002 accomplissaient cumulativement au moins deux de suivants trois critères de taille : chiffre d'affaire < 5 millions euro, total actif < 2,5 millions euro, nombre d'employés < 50. Ces critères de taille ont été modifiés par l'Ordre 1827/2003, comme suit : chiffre d'affaires < 7,3 millions euro, total actif < 3,65 millions euro, nombre d'employés < 50.

d'assurance et réassurance ; e) compagnies et sociétés nationales, régies autonomes et autre personnes juridiques d'intérêt public nominalisées par MFP ; f) personnes morales qui appartiennent à un groupe de sociétés et qui entrent dans le périmètre de consolidation d'une entité qui applique les normes IAS/IFRS ; g) personnes juridiques qui a la fin de l'année précédente dépassent deux des trois critères de taille : chiffre d'affaires > 7,3 millions euro, total actif > 3,65 millions euro, nombre d'employés > 50 ; personnes juridiques, autres que celle précisées aux points a) jusqu'à g), qui désirent appliquer les normes IAS/IFRS, sur la base de l'approbation donnée par la Direction de réglementations comptables de MFP (à présent le Conseil de la Comptabilité et d'Information Financier).

La réalité est que, jusqu'en 2005, environ 1500 entités ont établi des états financiers conformés aux normes IAS/IFRS. Les études effectuées en 2005 sur les grandes entités ont mis en évidence les aspects suivants : (Feleaga L & Feleaga N., 2005): ces entités n'ont pas eu des ressources financières nécessaires pour mettre en œuvre un système d'information basé sur les normes IAS/IFRS ; il a existé des difficultés dans l'assimilation des normes IAS/IFRS par les comptables, parce que ceux-ci étaient habitués, plutôt à juger fiscal qu'économique ; faible déconnexion de la comptabilité de fiscalité, parce que dans l'absence des dispositions explicites de norme comptable, les comptables appliquaient la règle fiscale éludant les dispositions des normes IAS/IFRS ; faible connaissance par la direction de l'entité de l'importance d'un système d'information basé sur les normes IAS/IFRS. Le passage aux normes IAS/IFRS a été vu comme un changement de la forme de présentation des états financiers, et non comme une implémentation des politiques comptables en accord avec les réalités économiques et financiers des entités.

Même si le résultat n'a pas été celui prévu, ces années on a pu assurer un bon niveau de la connaissance des normes IAS/IFRS, notamment en raison du programme de formation professionnelle lancé par le Corps des Experts Comptables et des Comptables Autorisés de Roumanie (CECCAR) en étroite collaboration avec le milieu académique. Les grands cabinets d'audit n'ont eu aucun intérêt dans le développement de la connaissance des normes IAS/IFRS et ont posé monopole sur le marché des services de comptabilité et d'audit pour les entreprises obligées de rapporter en conformité avec le référentiel international.

CECCAR a publié, en 2004, un guide, pour chaque norme comptable internationale, dans lequel expliquait chaque article des normes IAS/IFRS. En plus, depuis 2005 jusqu'à présent, CECCAR traduit chaque année les normes IAS/IFRS. Également en 2006, CECCAR a créé le Comité pour IFRS qui regroupe les plus hautes compétences dans ce domaine de Roumanie et qui a les objectifs suivants (Bunea S., 2006): l'analyse de l'incidence des décisions de la

Commission européenne sur l'évolution du système comptable national; l'analyse des réglementations comptables nationales et l'identification des états de conflit avec les dispositions des normes IAS/IFRS ; la formulation de solutions visant à assurer la cohérence des réglementations comptables nationales avec les normes IAS/IFRS et leur transmission à l'organisme de normalisation; l'expansion du programme de formation professionnelle par l'organisation de cours pour managers, bancaires, spécialistes du domaine des assurances et des institutions publiques ; la surveillance de la manière dont les normes IAS/IFRS sont implémentées, par enquêtes et études visant à mettre en évidence les difficultés ; l'octroi des conseils aux comptables en vue de résoudre les difficultés de la mise en œuvre des normes IAS/IFRS

Une étude menée sur les facteurs de la réglementation comptable de Roumanie, a souligné les aspects suivants (Ionascu I et al., 2006): la décision d'harmoniser la comptabilité de Roumanie avec les normes IAS/IFRS, a été une politique sous les pressions exercées par les organismes financiers internationaux (Banque Mondiale et le Fonds Monétaire International) afin de créer un milieu d'affaires attractif pour les investisseurs étrangers ; la modalité d'application des normes IAS/IFRS pour beaucoup d'entités les a exposé aux risques concernant des grands efforts d'implémentation ; toutefois, les efforts concernant l'adoption des normes IAS/IFRS n'ont pas affecté significativement la performance des entités. Ionascu I. (2008) suite à une étude réalisée sur les entités cotées à la Bourse de Valeur de Bucarest a montré que les coûts de l'implémentation des normes IAS/IFRS ont été relativement insignifiants, d'environ 30.000 euro/entités, ce qui représente seulement 0,035% du moyen des charges opérationnelles des entités investiguées au 31 décembre 2004.

3. Vers une conformité des normes comptables nationales avec les directives comptables européennes

Mais l'implémentation des normes IAS/IFRS, qui devrait être à partir du 1er janvier 2005, pour un grand nombre d'entités, a pris une tournure "dramatique". Cela parce qu'en 2005 a été émis l'*Ordre 1752/2005 pour l'approbation des réglementations comptables conformées avec les Directives Européennes* avec applicabilité du 1-er janvier 2006. Conformément à cet ordre toutes les entités de Roumanie, y compris celles qui ont appliqué les normes IAS/IFRS, doivent appliquer les directives européennes. Le grand changement de cet ordre a été également la déconnection de la comptabilité de la fiscalité, de sorte que les transactions économiques reflètent la réalité économique et pas seulement la réalité fiscale. Les critères de

taille³, qui, auparavant, différenciaient les entités dans une application d'un système de comptabilité développée ou simplifiée, sont maintenant ceux qui déterminent si une entité financière établit 5 composants pour les états financiers (bilan, compte de résultats, état des variations des capitaux propres, tableau des flux de trésorerie, annexes) ou seulement trois (bilan, compte de résultats, annexes).

Actuellement, *l'Ordre 907/2005 concernant l'approbation des catégories des personnes juridiques qui appliquent les réglementations comptables conformes aux normes internationales d'information financier, et les réglementations comptables conformes aux directives européennes* (modifié par l'Ordre 2001/2006 et l'Ordre 1121/2006) établit - pour les entités dont les titres à la date de clôture du bilan sont admises à la négociation sur un marché réglementé et qui préparent des états financiers consolidés - d'appliquer les normes IAS/IFRS, à partir de l'exercice financier 2007. Les autres entités considérées d'intérêt public⁴ peuvent appliquer les IAS/IFRS dans la préparation des états financiers consolidés ou individuels, seulement pour leurs besoins d'information. Toutes les entités qui ont l'obligation d'appliquer les normes IAS/IFRS, ou ont opté pour l'application des normes IAS/IFRS, doivent assurer la continuité de leurs application. En plus, l'Ordre 907/2005 précise : « en relation avec l'Etat, toutes les entités, y compris celles qui appliquent les normes IAS/IFRS, établissent des états financiers annuels en conformité avec les directives comptables européennes.

On constate que, par rapport à l'intention initiale du normalisateur comptable, en Roumanie a eu lieu un renforcement de l'application des normes IAS/IFRS en faveur des directives comptables européennes. Nous considérons que c'est une démarche positive, étant donné que les dispositions de ces directives deviennent des règles juridiques en matière de comptabilité pour tous les pays membres de l'UE. Même dans ce cas, les normes IAS/IFRS continuent de dominer les directives comptables européennes, du point de vue qualitatif, parce que, s'il y a des situations sans réponse, le cadre conceptuel de l'IASB offre de solutions. Le cas le plus typique est celui de la définition et reconnaissance de l'actif, de la dette, des capitaux propres, des revenus et des dépenses, sans oublier des solutions qui se posent en cas des situations

³ Chiffre d'affaires > 7,3 millions euros ; total actif > 3,65 millions euros ; nombre d'employés > 50 ;

⁴ Les entités d'intérêt public sont représentées par : les établissements de crédit ; sociétés d'assurance et de réassurance ; les sociétés qui effectuent des services d'investissement, les sociétés de gestion des investissements et les organismes de placement collectif autorisées ou approuvées par la Commission Nationale de Valeurs Mobilières ; les entités propriété de l'État ; les entités qui bénéficient du soutien de l'Etat ou de garanties de l'État.

particulières telles que les contrats de construction, les subventions gouvernementales, le coût de l'endettement, la dépréciation des actifs etc.

CONCLUSION

A présent, la communauté comptable est animée par le vif désir de normaliser et d'aligner les pratiques comptables au niveau international, dans le but d'accroître la comparabilité des informations diffusées par les états financiers. Les préoccupations actuelles de la comptabilité poursuivent la réalisation d'un langage comptable unanimement accepté, se retrouvant dans l'application des principes et traitements comptables uniformes, comme fondement pour la construction des états financiers. Ceux qui ont le courage et l'énergie de construire, d'adopter et d'appliquer ce système de comptabilité, ont une seule chance : le choisir et ne pas permettre son changement fréquent. Simultanément, le système choisi ne doit être ni trop flexible, ni trop rigide et, entre les deux extrêmes on doit encourager le rationnement professionnel. Il s'agit d'un processus compliqué, avec une trajectoire parfois dictée par certaines influences et plutôt avec une dynamique particulière. Au professionnel comptable d'aujourd'hui incombe la difficile mission de faire face aux modifications et changements fréquentes des réglementations comptables décidées, pour la majorité, au niveau international.

En Roumanie depuis 1999 et jusqu'à présent, les transformations et changements du domaine de la comptabilité ont suivi un trajet qui a visé, d'abord, l'harmonisation avec les directives comptables européennes et les normes IAS/IFRS (*du passé*), la conformité avec les directives européennes (*actuelles*) et probablement, la conformité avec les normes IAS/IFRS (*futures*). Sans minimiser l'importance des réglementations comptables au cours des 10 dernières années, nous considérons que la volonté d'harmoniser la comptabilité en Roumanie, simultanément avec les deux référentiels comptables, les normes IAS/IFRS et les directives européennes, a conduit à l'émergence de situations contradictoires, comme par exemple : l'amortissement ou la dépréciation de l'écart d'acquisition, la reconnaissance en dépenses des frais d'établissement ou la capitalisation de ces dépenses etc.

Comme on peut remarquer par l'exposition réalisée, c'est MFP qui a été l'acteur principal de normalisation comptable de Roumanie. L'application des normes IAS/IFRS en Roumanie a eu comme objectif principal la création d'un milieu d'affaires attractif pour les investissements. La décision courageuse du législateur roumain en ce qui concerne l'application effective et complète des normes IAS/IFRS, depuis 2005, pour un grand nombre

des entités, a été, selon nous, une bonne action dans le processus de convergence comptable. En effet, la mise en œuvre effective des normes IAS/IFRS est bénéfique pour tout le monde: pour les multinationales parce qu'on diminue les coûts de préparation des états financiers en utilisant un seul référentiel comptable ; pour les autres entités parce qu'elles ont accès à des coûts accessibles sur les marchés des capitaux ; pour les investisseurs, parce que la comptabilité, selon les normes IAS/IFRS, se réjouit de crédibilité et fournit des informations pertinentes et fiables pour la prise de décision ; pour les auditeurs, parce qu'ils devraient connaître et se rapporter à un seul système comptable.

Mais ce qui semblait être une bonne chose a duré seulement un an. L'apparition de l'Ordre 1752/2005, applicable à partir du 1er janvier 2006, exigeait que toutes les entités de la Roumanie appliquent les directives comptables européennes. On n'a pas tenu compte des efforts faits par les entités qui appliquaient les normes IAS/IFRS avant. Depuis le premier janvier 2007, seules les sociétés dont les titres sont cotés sur un marché réglementé sont tenues d'appliquer les normes IAS/IFRS et ce, uniquement dans leurs comptes consolidés. Mais, dans la relation avec l'État, toutes les entités, y compris celles qui appliquent les normes IAS/IFRS, établissent des états financiers annuels en conformité avec les directives européennes. Un effort supplémentaire pour ces entités c'est que la publication des deux sets d'états financiers est coûteux, et qu'il crée aussi de l'incertitude aux utilisateurs de l'information comptable.

Pour que l'application des normes IAS/IFRS ait du succès, la comptabilité doit être déconnectée de la fiscalité ; de même, les comptables doivent posséder un haut niveau de formation. A la date de l'implémentation des IAS/IFRS, ces deux conditions n'ont pas été respectées en Roumanie, mais ont été créées les prémices en ce qui concerne leur accomplissement. A présent, la comptabilité de Roumanie est déconnectée de la fiscalité, ce qui suppose qu'il est resté un seul obstacle : le comptable doit penser les transactions du point de vue économique et pas du point de vue fiscal. En outre, les grands et profonds changements dans la comptabilité de Roumanie, au cours des 10 dernières années, ont créé, pour les professionnels comptables, l'idée qu'ils doivent connaître les normes IAS/IFRS, pour être prêts, à tout moment, pour une orientation de la comptabilité nationale aux normes IAS/IFRS.

REMERCIEMENTS

Cette étude est financée par les Fonds Structurels Européens, projet no. 7832 « Doctorat et doctorants en triangle Education-Recherche-Innovation, DOC-ECI » (Fondurile Structurale Europene, proiect nr. 7832 “Doctorat și doctoranzi în triunghiul Educație-Cercetare-Inovare, DOC-ECI). Nous remercions, par cette voie l’Académie des Etudes Economiques de Bucarest pour le support accordé dans la réalisation de l’étude présentée.

Références bibliographiques

- Bonsón E, Cortijo V. et Escobaret T. (2008) „Towards the global adoption of XBRL using International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS)”, *International Journal of Accounting Information System*, doi:10.1016/j.accinf.2008.10.002;
- Bunea S. (2006) Congresul al XIV-lea al profesiei contabile din Romania „Analiza impactului procesului de convergență asupra evoluției unor sisteme contabile naționale și învățăminte pentru România”, [Le XIV^{ème} Congrès de la profession comptable de Roumanie : Analyse de l’impact du processus de convergence sur l’évolution de certains systèmes comptables nationales et leçons pour la Roumanie];
- Calu D. (2005) *Istorie și dezvoltare privind contabilitatea din România*, [Histoire et développement concernant la comptabilité de Roumanie], Ed. Economica; Bucuresti;
- Chiapello E et Medjad K. (2007) „Une privatisation inédite de la norme : le cas de la politique comptable européenne”, *Sociologie du travail*, n° 47, pp. 46-64;
- Chiapello E (2005) „Les normes comptables comme institution du capitalisme. Une analyse du passage aux normes IAS/IFRS en Europe à partir de 2005”, *Sociologie du travail*, n° 49, pp. 362-382;
- Chua W.F. & Taylor S.L. (2008) „The rise and rise of IAS/IFRS: An examination of IAS/IFRS diffusion”, *Journal of Accounting and Public Policy*, n° 27, pp. 462-473;
- Conover C.M., Miller R.E., Szakmary A. (2008) „The timeliness of accounting disclosures in international security markets”, *International Review of Financial Analysis*, n° 17, pp. 849-869;
- Covrig V., DeFond M., Hung M. (2007) „Home bias, foreign mutual fund holdings, and the voluntary adoption of international accounting standards”, *Journal of Accounting Research* 45 (1), pp. 41–70;
- Feleaga L & Feleaga N. (2005) *Reforma după reforma: Contabilitatea din România în fața unei noi provocări*, [Réforme après réforme : Comptabilité de Roumanie face à une nouvelle provocation], Ed. Economica;
- IASB (2007) *Standarde Internaționale de Raportare Financiară*, [IFRS], traduction, Ed. CECCAR;
- Ionașcu I, Stere M. et al. (2001), „Studiu empiric privind impactul Standardelor Internaționale de Contabilitate asupra societăților din București cotate la Bursa de Valori”, [Etude empirique concernant l’impact d’IAS sur les sociétés de Bucarest cotée au Bourse de Valeur], *Revista Economie Teoretică și Aplicată* [Revue Economie théorique et appliquée], n° 221, pp. I-III ;
- Ionascu I., Ionascu M., Sacarin M et Minu M. (2006) Congresul al XVI-lea al profesiei contabile din Romania – „Percepții ale normalizatorilor contabili privind evoluția contabilității românești în contextul integrării europene”, [Le XIV^{ème} Congrès de la profession comptable de Roumanie : Perceptions des normalisateurs comptables concernant l’évolution de la comptabilité roumaine dans le contexte de l’intégration européenne];
- Ionașcu I. (2008) *Internationalizarea contabilității. Evoluții și consecințe în mediul românesc*, [Internationalisation de la comptabilité. Evolution et conséquences en milieu roumain], Ed. ASE, Bucuresti
- Jermakowicz E.K & Tomaszewski S.G. (2006) „Implementing IAS/IFRS from the perspective of EU publicly traded companies”, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, n° 15, pp. 170-196;
- King N., Beattie A., Cristescu M., Weetman P. (2001), *Developing accounting and audit in a transition economy: the Romanian experience*, *European Accounting Review*, vol.10, pp. 149-171

- Kinnunen J, Niskanen J., Kasanen E. (2000) „To whom are IAS earnings informative? Domestic versus foreign shareholders’ perspectives”, *European Accounting Review*, n° 9, pp 499-517;
- Lang M., Wilson W., Raedy J. (2006) „Earnings management and cross-listing: are reconciled earnings comparable to US earnings?” *Journal of Accounting and Economics* n° 42, pp 255–284;
- Laptes R. & Possler L. (2007) *Istorie, prezent și perspectiva privind situațiile financiare ale întreprinderii, [Histoire, présent et perspective concernant les états financiers de l’entreprise]*, Ed. ASE;
- Ministerul Finanțelor Publice (2001), *Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate, [Guide pratique d’application d’IAS]*, Ed. Economica;
- Minu M. (2002) *Contabilitatea ca instrument de putere, [Comptabilité comme instrument de pouvoir]*, Ed. Economica;
- Premuroso R.F. & Bhattacharya S. (2008) „Do early and voluntary filers of financial information in XBRL format signal superior corporate governance and operating performance?”, *International Journal of Accounting Informational Systems*, n° 19, pp.1-20;
- Ristea M., Dumitru C.G., Curpan A. (2008) *Congresul al XVII-lea al profesiei contabile din România: „Libertate și conformitate în contabilitate”, [Le XVII^{ème} Congrès de la profession comptable de Roumanie : « Liberté et conformité en comptabilité »]* ;
- Ristea M (2005) „Statica și dinamica în contabilitate” [*Statique et dynamique en comptabilité*], *Revista Contabilitate și Informatica de Gestiune [Revue de Comptabilité et Informatique de Gestion]*, n° 13-14, pp. 6-12;
- Raffournier B. (2007) „Les oppositions françaises à l’adoption des IAS/IFRS: examen critique et tentative d’explication”, *Revue Comptabilite, Controle, Audit, Numero thematique - décembre*, pp. 21-41;
- Raffournier B. (2001) „L’harmonisation comptable internationale : buts, résultats et conséquences pour l’Europe de l’Est”, *Symposium Globalizare și dezvoltare în domeniul financiar-contabil, ASE București*, pp. 132-145;
- Skinner D. (2008). Discussion of “The implications of unverifiable fair-value accounting: Evidence from the political economy of goodwill accounting”. *Journal of Accounting and Economics*, n°45, pp. 282–288;
- Totr E. (2007) „La contingence de la politique comptable des sociétés cotées: le cas de la transition aux normes IAS/IFRS”, *Revue Comptabilite, Controle, Audit, Numero thematique - decembre*, pp. 171-194;
- Whittington G (2008) „Harmonisation or discord? The critical role of the IASB conceptual framework review”, *Journal of Accounting and Public Policy*, n° 27, pp. 495-502;
- Ordre 403/1999 pour l’approbation des Réglementations comptables harmonisées avec la 4^{ème} Directive de la Communauté Economique Européenne et avec les Normes Comptables Internationales ;
- Ordre 94/2001 pour l’approbation des Réglementations comptables harmonisées avec la 4^{ème} Directive de la Communauté Economique Européenne et avec les Normes Comptables Internationales ;
- Ordre 306/2002 pour l’approbation des Réglementations comptables simplifiées harmonisées avec les Directives Européennes ;
- Ordre 1827/2003 concernant la modification et le complètement des réglementations dans le domaine de la comptabilité ;
- Ordre 907/2005 concernant l’approbation des catégories des personnes juridiques qui appliquent les réglementations comptables conformes avec les normes internationales de information financier, respectif les réglementations comptables conformes avec les directives européens ; ;
- Ordre 1752/2005 pour l’approbation des réglementations comptables conformées avec les Directives Européennes ;
- Ordre 1121/2006 concernant l’application des normes internationales d’information financier ;
- Ordre 2001/2006 pour la modification de l’Ordre 907/2005 concernant l’application des normes IAS/IFRS ;
- Ordre 2374/2007 pour la modification de l’Ordre 1752/concernant l’approbation des réglementations comptables conformées avec les Directives Européennes ;
- Règlement n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, du 19 juillet 2002 sur l’application des normes comptables internationales ;