

Chapitre 7

**Les réformes comptables en Roumanie :
intrusion culturelle ou
intrusion économique ?**

	Page
Introduction	104
I.- Présentation de la situation « comptable » de la Roumanie au début des années 1990	104
II.- De la notion de « pouvoir comptable »	111
Conclusion portant rapprochement avec la réforme comptable de la république Tchèque : la décennie 1990 en parallèle	113

Introduction

La bonne compréhension de la situation de la Roumanie, y compris dans le domaine (technique) de la comptabilité doit être située en prenant en considération les cinq caractéristiques suivantes du pays :

- i. La Roumanie est un pays d'Europe Orientale, faisant partie de la sphère « *continentale* » en terme juridique.
- ii. La Roumanie est un pays à tradition de *droit écrit*, la période communiste n'ayant cependant pas donné à la comptabilité un caractère de science développée (ainsi, le niveau de formation des comptables dans les « entités » et « administrations » était globalement assez faible, notamment dans les villes autres que Bucarest, Cluj, Iasi et Timisoara) ; la comptabilité était généralement considérée comme une technique de présentation (et d'analyse) du plan.
- iii. La langue roumaine est une *langue latine*.
- iv. La Roumanie a une *réelle attirance culturelle pour la France* (Bucarest était ainsi appelé le « petit Paris » dans les années 1930, et encore en 1990, pour de nombreux roumains, la France demeurait la capitale de la culture universelle...).
- v. L'histoire de la Roumanie est marquée par de *nombreuses « invasions »* (dès avant Jésus-Christ, et jusqu'à une période récente ; rappelons aussi que l'unité du pays n'a été effective qu'en 1862, avec la proclamation de Bucarest comme capitale et l'indépendance n'a été réalisée qu'à partir de 1878)... qui ont eu des conséquences importantes (politiques, sociales, économiques, territoriales, manières de vivre...), sauf en ce qui concerne la langue latine (dont l'achèvement a été réalisé dès la fin du X^e siècle), qui a toujours été préservée.

**I.- PRESENTATION DE LA SITUATION « COMPTABLE »
DE LA ROUMANIE AU DEBUT DES ANNEES 1990**

Le choix du mode de la réforme comptable dans la loi de décembre 1991, en terme de système, a été réalisé sur décision des hommes politiques en place à l'époque. Il est vrai que des consultations ont été réalisées avec des experts français pour la rédaction d'une partie des dispositions du projet de loi dès le deuxième semestre 1990, mais les interventions techniques n'ont pas été nombreuses. La situation n'est pas la même au niveau du Plan

7 - Réformes comptables roumaines

comptable général (*Planul contabil general*) de 1992, pour lequel les assistances françaises ont été beaucoup plus importantes.

Le choix politique de 1991, opéré par le Gouvernement sous la responsabilité du ministère des Finances et avec une validation par le Parlement, s'est construit autour des trois idées forces suivantes :

i. d'abord, la Roumanie doit mettre en place un « nouveau » système comptable, c'est-à-dire doit (techniquement, psychologiquement, politiquement, ...) « sortir de l'école soviétique » (étant souvent considéré que, malgré les très grandes qualités de certains universitaires roumains des années 50-60-70-80, il n'y a pas eu de « modèle roumain » de comptabilité) ;

ii. ensuite, la Roumanie en tant que pays candidat à l'intégration au sein de la Communauté Européenne (Union Européenne) doit adopter des mesures compatibles avec les prescriptions des directives (comptables) européennes ;

iii. enfin, en terme de « source d'inspiration » pour cette réforme (il n'a pas été envisagé la création d'un système propre, faute de temps pour réaliser les réformes - à l'époque, l'euphorie de l'idée de l'intégration au sein de la Communauté européenne entraînait l'obligation d'engager des réformes tous azimuts et de manière très rapide), il y avait trois possibilités :

✓ soit concevoir (le cas échéant, sur la base du système passé) un *système mix* entre directives européennes et normes internationales de l'IASC (cette solution a très vite été abandonnée, faute de temps et de moyens humains et matériels) ;

✓ soit choisir le modèle « anglo-saxon », c'est-à-dire britannique (pour le motif de l'objectif de compatibilité avec les dispositions des directives européennes, une prise en considération du modèle américain n'a même pas été envisagée...), les solutions hollandaises étant peu connues et considérées comme non « significatives » ;

✓ soit choisir le modèle « français » (voire allemand).

Le choix politique pour le modèle français a été très vite réalisé par le ministère roumain des Finances, notamment du fait des arguments suivants :

- la place de la France, considérée comme « cœur » culturel du monde ;

- la décision de création du système fiscal de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), dont les rendements sur le budget de l'Etat étaient

basés sur une attente très importante et l'affirmation de tous les consultants extérieurs (notamment de la Commission de Bruxelles), qu'un « bon » système de TVA repose sur un système comptable « normalisé » et « précis » : éléments considérés comme applicables en France et non applicables au Royaume-Uni ;

- les déclarations des plus hautes autorités politiques françaises (avec une visite d'Etat du Président de la République française) d'aider (financièrement et techniquement) la Roumanie pour la mise en place de cette réforme, et la rapidité avec laquelle les experts français ont été désignés et ont été opérationnels sur le terrain ;

- la très grande convivialité dans les relations entre les experts français et les responsables roumains qui s'est instaurée rapidement, alors que les experts britanniques n'ont pas su (dans un premier temps) s'imposer à ce titre ; ces bonnes relations de travail ont été aussi très largement facilitées par la bonne maîtrise du français par une majorité des responsables roumains (ce qui était moins vrai pour la langue anglaise) ;

- la crainte de la prédominance du système allemand, alors même que des investissements économiques allemands étaient envisagés et que la Hongrie (dont les relations avec la Roumanie ont toujours été délicates) avait fait le choix pour une normalisation conçue sur la base du système allemand (entraînant pour les Roumains une très grande réticence à suivre cet exemple...) ;

- la présentation du système comptable français comme un modèle simple, ajustable, permettant (outre de remplir la condition de compatibilité avec les directives européennes) de mixer les réponses aux attentes macro et micro-économiques.

En terme d'analyse des étapes de l'histoire, il faut distinguer cinq étapes :

i. 1991 : le temps du choix politique

C'est le vote de la loi comptable du 24 décembre 1991 (dont l'entrée en vigueur pour toutes les entreprises est fixée au 1^{er} janvier 1994).

Comme indiqué précédemment, cette étape a été marquée par des interventions techniques françaises, mais relativement légères. D'ailleurs, la rédaction de certains articles a été très largement « critiquée » par les experts français.

ii. 1992 : le temps du développement technique

C'est notamment l'étape de rédaction du Planul contabil general.

A ce titre, les missions d'assistance technique française sont assez nombreuses, en réponse à la demande exprimée par les Autorités roumaines.

Pour servir de « guide de travail » (en tant qu'outil pratique), les experts français (agissant sous la coordination de l'Ordre des Experts Comptables et de la Compagnie des Commissaires aux Comptes) utilisent le « Système Comptable d'Entreprise » (SCE), préparé en 1991 en tant que cadre comptable issu du PCG 1982 français, mais dans une version simplifiée et compatible avec les prescriptions des directives européennes et des normes IAS (telles que rédigées à l'époque).

Pour être utilisable, le SCE est très rapidement traduit en langue roumaine. En réalité, la version roumaine du SCE a été d'assez médiocre qualité ; aussi, ce système :

- a été assez peu utilisé par les Responsables roumains chargés de la normalisation comptable au ministère des Finances, ceux-ci préférant travailler sur la « matière originale » du PCG 1982 (et sur la base de la rédaction en français) ; ce point a toujours été regretté par le Chef de projet français de l'époque ;
- a été plus largement utilisé dans le cadre des séminaires de présentation du cadre comptable « adapté à l'économie de marché », qui ont été organisés par les autorités roumaines avec l'assistance française dans les quatre villes importantes du pays (*Bucarest, Cluj, Iasi et Timisoara*) ; en effet, les documents d'appui aux séminaires (transparents, études de cas, ...) permettaient de lever les ambiguïtés de la mauvaise traduction du SCE...

La logique de la réforme était donc cohérente :

- un travail rédactionnel au ministère des Finances, respectant les choix politiques précédemment décidés et compatibles avec les « traditions » (y compris en terme d'habitude de travail, de terminologie : notion de *plan comptable*, etc.) du pays ;
- un vaste effort de vulgarisation auprès de quatre cents comptables du pays, dont le niveau de technicité comptable (et bien entendu de connaissance des systèmes comptables internationaux) était globalement peu développé, avec la mise à disposition d'outils pratiques en langue nationale.

Parallèlement, les experts français sont appelés par les autorités roumaines à participer à des travaux de réforme de la profession comptable, qui

aboutiront à la constitution du Corps (Ordre) des Experts Comptables et Comptables Autorisés. En outre, des échanges techniques sur la méthodologie de l'audit comptable et financier sont réalisés.

Il est indéniable que ces discussions étaient, à cette époque, importantes et satisfaisaient toutes les parties prenantes...

... Avec, toutefois, une importante lacune dans ce vaste domaine des échanges techniques : le champ des universités n'a pas été considéré comme relevant du champ de cette coopération bilatérale, par décision des Responsables français régissant le financement de ces actions d'échanges...

... Ceci a sans aucun doute constitué une erreur stratégique, dont les effets se sont vite fait ressentir...

iii. 1993/1994 : le temps du multilatéral pour faire appliquer la réforme

En réalité, dès la fin de 1992, les Autorités de l'Union Européenne (ayant ouvert un bureau d'assistance technique au sein même du ministère roumain des Finances, au titre du programme PHARE) s'étonnent de l'importance de la coopération bilatérale française. Ils décident alors de nommer un expert indépendant, de nationalité britannique, pour « expertiser » les conditions de la réforme comptable. La désignation de cet expert a été une source d'un méli-mélo plein de rebondissements :

- les Roumains se sont sentis agressés par une procédure financée par un budget qui devait, leur avait-on dit, être à leur disposition pour les aider et non pour remettre en cause leur choix (programme Phare) ;
- les Français se sont sentis agressés par une procédure Bruxelloise ;
- les Anglais ont senti une « chance » de casser la dynamique de la coopération bilatérale, en liaison avec des procédés peu transparents de certaines organisations européennes d'experts comptables !

En définitive, cet expert effectue sa mission et rend un rapport circonstancié, dans lequel il ressort que si la réforme comptable est assez largement engagée dans le sens de l'école française, il est urgent pour les Responsables roumains de prendre connaissance des autres systèmes applicables en Europe, et notamment il est cité le Royaume-Uni (au titre de l'école « anglo-saxonne ») et l'Espagne (en tant que pays ayant réussi récemment son intégration à l'Union Européenne).

Ce rapport n'a pas de suite particulière, du moins à court terme...

Et, parallèlement, le programme PHARE a décidé de financer une vaste campagne de communication sur les modalités de la réforme comptable, comprenant notamment :

7 - Réformes comptables roumaines

- la diffusion de plusieurs milliers d'une brochure de présentation du cadre général de la réforme ;
- la réalisation d'un spot télévisé ;
- l'insertion de communiqués dans les journaux ;
- l'animation de débats à la télévision, avec l'intervention des responsables roumains du ministère des finances ;
- la réalisation d'interviews dans la presse ;
- etc.

Après appel d'offre, cette campagne est réalisée par des experts ... français !

iv. 1994/1995 : le temps du doute pour les Roumains...

Outre les difficultés techniques inhérentes à la mise en œuvre de cette réforme au 1^{er} janvier 1994, cette quatrième étape est marquée par le « doute » et l'envie de mieux connaître l'environnement international (idée qui était née avec le rapport sus-visé...), et... la possibilité de réaliser des voyages d'études dans les principales villes d'Europe par une équipe de responsables de la normalisation comptable, entourée d'universitaires.

De plus, la publication dans la Revue française de comptabilité de mars 1994 d'un article du Professeur Jacques Richard, intitulé « *Faut-il abroger le PCG 1982 ?* », introduit des doutes chez les responsables roumains de la validité de l'école française ; de plus, des experts britanniques, en mission d'étude sur d'autres domaines, en profitent aussi pour insister sur les limites (voire les incohérences) du système comptable français...

Aussi, les responsables de la normalisation comptable du ministère des Finances, mieux informés des conceptions et évolutions internationales (suite aux voyages d'études, à la montée en puissance des visites d'experts de différentes nationalités par le biais du programme Phare, à la réalisation d'échanges universitaires multi-pays par le biais du programme Tempus, etc.), se trouvent « pris à partie » par une force de pression composée :

- d'une part, des tenants de l'ancien régime, pour qui la réforme de 1991/1992 a été néfaste ;
- d'autre part, des tenants d'une conception « anglo-saxonne » de la comptabilité (certains universitaires, certains nouveaux directeurs d'administration centrale formés dans des écoles américaines et de retour « au pays », certains fonctionnaires qui ont établi des contacts personnels avec les grands cabinets d'audit anglo-américains en cours d'installation dans le pays, etc.).

Le camp des tenants de l'école française se trouvent ainsi très vite minoritaires, alors même que, dans le même temps, l'effort de coopération bilatérale français est en très nette diminution (tant au niveau des moyens financiers que des équipes humaines sur le terrain), et que les experts britanniques remportent de nombreux appels d'offres PHARE sur des domaines connexes à la comptabilité...

Des réflexions s'instaurent donc au niveau du ministère des Finances pour faire évoluer la normalisation comptable...

v. 1997/1999 : le temps de l'intrusion culturelle

C'est dans ce contexte que le British Know How Found délègue une mission permanente à Bucarest de quatre experts en normalisation comptable de l'ICAS (Institute of Chartered Accountants of Scotland), afin d'assister le ministère des Finances dans la définition d'une réforme de la réforme...

... Aboutissant à une réforme de la réforme...

En conclusion, on peut se demander si plutôt que d'envisager la notion d'intrusion culturelle (alors que l'histoire de la Roumanie est marquée par les invasions, et que la langue latine a résisté...) il ne faudrait pas plutôt parler d'intrusion économique, la comptabilité étant réellement devenue une arme dans la compétition économique mondiale.

L'article de David Damant publié dans la revue *Accountancy International* d'octobre 1999 confirme que cette analyse de stratégie politique doit être prise en considération pour comprendre l'histoire.

Il n'en demeure pas moins vrai qu'au moins dans le domaine de l'économie, le phénomène d'attraction culturelle pour les systèmes anglo-américains est très important, et que la place de la France est - par définition - plus difficile à tenir dans ce contexte... Une agence comme l'USAID (on peut considérer que l'ADETEF française en est l'équivalent) travaille d'ailleurs ouvertement avec la CIA, en terme d'intelligence économique !

Les réformes comptables roumaines (des années 91/92 et des années 99/06) prouvent, en tout cas, que la comptabilité n'est pas qu'une simple technique : c'est aussi une matière soumise à des luttes d'influences, de pouvoir, ...

Il reste cependant à étudier les conséquences de ces réformes successives sur :

- la gestion des grandes entreprises roumaines, qui demeurent pour la plupart dans le giron de l'Etat ;

- le comportement des petites entreprises, qui constituent une part importante du tissu économique du pays (notamment en province) ;
- la « réaction » (au plan des textes, mais aussi au plan des pratiques) de l'Administration fiscale, tant au plan national que régional, face à cette réforme de la réforme, etc.

A ce titre, le suivi de l'histoire de la normalisation comptable en Roumanie restera un cas très intéressant de compréhension du passage du XX^e au XXI^e siècle !

II.- DE LA NOTION DE « POUVOIR COMPTABLE »

Une étude du Professeur Jacques Richard (publiée en 1994 lors d'un Congrès de l'Association Française de Comptabilité, sous le titre : « *l'évolution des plans comptables roumain et russe après l'effondrement du système communiste* ») met en évidence une thèse sur la « prise de pouvoir » du camp pro-français sur le domaine de la normalisation comptable par rapport au camp anglo-saxon.

En réalité, il est probable que l'on peut considérer pour la situation roumaine que :

- pour la réforme de 1991/1992 : après que la décision politique eut été prise, le cadre de l'école française s'est imposé par raison, par efficacité (existence d'outils, mise à disposition d'experts, réalisation de formations,...), et par attirance culturelle ; politiquement, cette réforme s'inscrivait dans la volonté de certains (majoritaires en nombre) de tourner la page du temps de l'école soviétique ;
- pour la réforme de 1999 : il s'agit réellement d'une intrusion économique ; elle est, en outre, marquée par une tentative (en cours à la date de rédaction de la présente note) de réforme de la profession d'auditeur (commissaire aux comptes), visant à donner le monopole de cette activité à une nouvelle Chambre (Compagnie), formée par les cabinets locaux représentant les cinq réseaux internationaux (« *big five* ») et des fonctionnaires du ministère des Finances ! ...

En terme d'évolution des pratiques comptables, il reste aujourd'hui à s'interroger sur :

- l'application réelle de la notion de provision par les praticiens (et les relations entre cette notion comptable et son traitement en fiscalité) ;

- les modalités « modernes » retenues pour l'évaluation des coûts (étant à relever que, contrairement à la réforme 1991/1992, la réforme 1999 n'envisage plus la notion de comptabilité de gestion) ;
- les conditions (et les conséquences) du passage depuis la réforme 1991/1992 à une analyse des charges et des produits par nature, point confirmé en 1999 alors même qu'il n'y a pas de choix pour le classement par destination offert aux entreprises.

Il reste aussi un autre thème à aborder à savoir celui du « pouvoir » de la normalisation comptable : est-il logique et/ou souhaitable de maintenir cette responsabilité au niveau du ministère des Finances ? Faut-il déléguer cette activité à la profession comptable (mais que faut-il entendre par ce mot ?) ? La constitution d'une instance de type « Conseil national de la comptabilité » est-elle adaptée ? En cas de développement du marché financier, quel pouvoir comptable attribuer à la Commission chargée de surveiller le marché ?

Il s'agit, donc, d'une autre piste de réflexion, qui ne peut être dissociée de la bonne compréhension de l'ensemble de la réforme comptable.

Enfin, il reste à suivre (dans le futur) les fruits que porteront les travaux du Professeur FELEAGA de l'Académie de Sciences Economiques (ASE) de Bucarest pour d'une part, doter la Roumanie d'une école de pensée et de doctrine comptables (notamment par le développement de formations de troisièmes cycle et de doctorats, par les travaux de l'Association roumaine de comptabilité qu'il a fondée, etc.), et d'autre part contribuer activement au débat national et international de la normalisation comptable (par ses nombreux écrits, dont l'ouvrage réputé de la survie dans la... « jungle comptable », édition Economica, 1996, Bucarest). Ces réalisations et efforts constituent, sans aucun doute, une piste d'espoir pour le devenir de la doctrine et de la pratique de la comptabilité en Roumanie.

**CONCLUSION PORTANT RAPPROCHEMENT AVEC LA REFORME
COMPTABLE DE LA REPUBLIQUE TCHEQUE :**
LA DECENNIE 1990 EN PARALLELE

Le cas de la République Tchèque est intéressant en ce que ce pays a choisi en 1991 (loi du 12 décembre 1991) l'école « française » de la comptabilité pour engager sa réforme, alors même que les critères d'attraction culturelle et de proximité linguistique ne sont pas réunis entre la France et la République fédérative tchéco-slovaque de l'époque.

On peut raisonnablement estimer que le choix de l'école française par les Responsables tchéco-slovaques de 1991 ont répondu aux mêmes critères que ceux développés précédemment pour la Roumanie au niveau politique, étant précisé que :

- si le modèle allemand semblait retenir une attention de certains responsables, cette solution a été rapidement abandonnée du fait du sentiment de très (trop) emprise économique des intérêts allemands dans l'économie tchèque (tant dans les petites que dans les grandes opérations de privatisation), nécessitant au niveau politique quelques décisions permettant de créer une « frontière » ;

- si le modèle anglais s'est rapidement imposé au niveau de la formation à la comptabilité (avec la création d'un cursus ACCA, financé pour une large part par le programme européen PHARE), si les échanges universitaires avec leurs homologues américains ont été assez rapidement réalisés, il n'en demeure pas moins que les Responsables de la normalisation comptable au ministère des Finances (qui, pourtant, ne maîtrisent pas la langue française) ont maintenu (malgré des pressions très importantes, notamment de la part des cabinets d'audit internationaux et de certaines sociétés étrangères réalisant des investissements en République Tchèque) ont maintenu le choix de l'école française (le modèle anglais n'apparaissant pas crédible de par sa dispersion et la survenance de divers scandales dont la presse a fait écho ; le modèle américain apparaissant comme trop lourd, trop compliqué et - en 1991/1992 - jugé comme non conforme aux prescriptions des directives européennes, alors même que l'objectif de la réforme était d'inscrire la République Tchèque dans le processus de l'intégration à l'Union : voir à ce titre *supra* les mêmes commentaires que pour la Roumanie).

Contrairement au cas de la Roumanie, les interventions des experts français n'ont jamais été d'un volume significatif : les Responsables

tchèques ont immédiatement préféré un mode de travail par réunion d'un petit groupe de responsables tchèques (du ministère des Finances) avec des experts, sur des sujets techniques déterminés au préalable et avec la production de rapports d'étude (généralement de comptabilité comparée entre les différents systèmes, y compris bien entendu les choix retenus dans les normes comptables internationales) ; quelques missions ont, après l'adoption de la loi de 1991, porté sur une analyse critique des dispositions prises ou en projet au niveau national, mais les experts n'ont pas été appelés « à tenir la plume ».

Il est important de noter que le ministère tchèque des Finances a bénéficié d'un volume important d'assistances techniques issues soit de programmes bilatéraux, soit du programme européen PHARE. Au sein du ministère, selon les départements, deux stratégies ont été parallèlement suivies :

- pour certaines directions (ce fut notamment le cas pour la fiscalité indirecte) : les assistances se sont succédées en faisant suivre des experts des 15 pays membres de l'Union Européenne (les seconds ne connaissant pas ce que les premiers ont réalisé, et ainsi de suite...) ; généralement, il en est ressorti des sentiments mitigés et des solutions techniques parfois incohérentes ;
- pour d'autres directions (ce fut notamment le cas pour les assurances, pour la normalisation comptable) : les responsables tchèques ont exigé la continuité des intervenants, afin de poursuivre un effort de logique et de suite cohérente.

C'est ainsi que, très rapidement, les autorités tchèques ont choisi la voie de l'école française, en utilisant très largement l'outil du SCE (dont la traduction en langue tchèque avait été réalisée d'une manière excellente et avait fait l'objet d'une très large, et gratuite, diffusion) pour rédiger le règlement d'application de la loi comptable, tout en préservant certaines spécificités techniques nationales (notamment quant à la numérotation décimale des comptes).

Il est important de noter que, contrairement à la Roumanie (à l'exception des travaux lancés depuis quelques années par l'ASE de Bucarest), l'école tchèque de la comptabilité a eu une existence reconnue bien avant les années 1990, et que notamment la chaire de comptabilité de la *Vysoka Skola Economica* (VSE) de Prague a réuni des chercheurs et des praticiens comptables de renom. Une explication peut d'ailleurs se trouver à partir de

7 - Réformes comptables roumaines

la structure économique d'avant-guerre, beaucoup plus industrielle en République Tchèque qu'en Roumanie.

Cependant, on peut relever que la coopération technique française n'a pas cherché à établir des liens particuliers avec ces institutions, préférant collaborer avec le ministère des Finances, alors que les experts britanniques puis américains ont été en priorité chercher des partenariats avec la VSE...

C'est à compter de 1997 que la notion de « révision » de la loi comptable est apparue, notamment dans un souci de convergences avec les normes comptables internationales (et aussi des normes comptables américaines selon les termes de référence de l'appel d'offres lancé par le programme PHARE pour la désignation des experts étrangers chargés d'assister le ministère des Finances dans cette tâche...) et avec l'objectif de doter la république Tchèque d'une réglementation à la fois compatible avec les standards internationaux et les besoins du marché financier (en plein développement).

En définitive, ce sont des experts français qui ont été désignés.

La préparation de la réforme a subi différents avatars :

- changements importants de personnel du département de la méthodologie comptable du ministère des Finances ;
- rédaction incohérente d'un premier projet de réforme, qui a été annulée suite à un rapport négatif émis par l'expert ;
- mise en œuvre en parallèle des réformes globales du Code de commerce dans son ensemble (y compris le droit des sociétés, le droit des faillites, ...), sous la responsabilité du ministère de la Justice (sans coordination réelle avec le ministère des Finances) ;
- réalisation de réformes permanentes au niveau fiscal, tant en matière d'impôts directs que d'impôts indirects ;
- changement de gouvernement, avec de nouvelles nominations de directeurs de services ;
- constitution d'un « Conseil national tchèque », en tant que « force d'initiatives et de pression » pour la réforme comptable, rassemblant la Chambre des auditeurs (Compagnie des commissaires aux Comptes), l'Union des comptables (la profession d'expert comptable n'étant pas réglementée, cette Union peut être qualifiée d'association professionnelle), la Chambre des Conseils Fiscaux (Ordre des avocats-fiscalistes) et la VSE de Prague (représentée par la Chaire de comptabilité), qui a été considérée

par le ministère des Finances comme une sorte d' « agression » dans un domaine relevant de l'initiative publique ;

- velléité de la Commission des valeurs mobilières de la bourse de Prague de prendre, sur le modèle américain, le pouvoir de la normalisation comptable (sur la base d'un rapport de propositions émises par un consultant américain, intervenu à Prague au titre de l'USAID), en contradiction totale avec les définitions institutionnelles applicables dans le pays ;

- etc.

Là aussi, cet exemple montre que la comptabilité est réellement devenue une arme économique, et une matière soumise à des enjeux !

Chapitre 8

LA CLASSIFICATION DES SYSTEMES COMPTABLES

	Page
Introduction	118
I.- Présentation de la littérature	120
II.- Présentation des classifications	
2.1 Classification de Nobes et Parker de 1981	125
2.2 Classification de Nobes et Parker de 1985	125
III.- Les évolutions de la classification	
3.1 Base de classification de départ	128
3.2 Base de la classification des systèmes comptables	128
3.3 Autres évolutions	129
IV.- Les développements possibles	133

Introduction

La croissance et la globalisation des activités des entreprises ont provoqué un accroissement des acquisitions de sociétés étrangères et un gonflement des besoins financiers qui est à l'origine du développement récent des marchés de capitaux. Ces phénomènes ont mis en évidence le fait que la comptabilité, outil de communication des informations économiques et financières, diffère, par son contenu et ses modalités d'application d'un pays à l'autre. La question que l'on peut se poser est de savoir si cela a une importance ou non et si, le langage comptable, élaboré au niveau national et adapté à ses objectifs locaux, est destiné à permettre la communication entre cultures différentes. Ce problème est au cœur de la comptabilité internationale et si les entreprises internationales ont tendance à préférer un système comptable uniforme pour toute l'organisation car cela simplifie le contrôle interne et l'audit externe, elles n'échappent pas à la nécessité de présenter des comptes au niveau national, à des fins fiscales notamment.

De nombreuses tentatives sont faites depuis la fin du XIX^{ème} siècle pour porter l'attention des professionnels de la comptabilité sur l'internationalisation de la profession et l'unification de la comptabilité au niveau international ainsi qu'en témoigne le Congrès Mondial des Associations Internationales organisé à Bruxelles en mai 1910 : « en comptabilité, malgré la diversité des systèmes, les conceptions différentes qu'on peut se faire d'un pays à l'autre ne constituent pas d'obstacles sérieux. La comptabilité dite en partie double est généralement comprise partout, les différences portent surtout sur les classifications et la valeur respective de certains termes ; tout comptable s'adapte cependant sans difficulté aux exigences d'un système qui n'était pas le sien, les concepts différents n'étant jamais irréductibles. ».

Mommen M. H.E.R (*le Plan Comptable selon différentes formes d'expressions et son aboutissement international*, 1957) souligne que la comptabilité :

- est internationale dans son fondement et son esprit et non dans sa façon d'être exprimée et interprétée ;
- est internationale dans ses principes de synthèse et d'analyses et non dans son enseignement laissé à l'arbitraire ;
- est internationale dans sa technique de base, pour la mécanique de ses enregistrements et non dans son application courante parce

8 - Classification des systèmes comptables

qu'elle manque d'une discipline pour ses usagers qui en font un instrument trop personnel ; elle perd ainsi son efficacité dans l'analyse et la comparaison ;

- est internationale dans ses recherches et dans son avance vers plus de science de progrès mais non dans ses classifications hétérogènes...
- est internationale dans sa dernière conception, celle du plan comptable international pour une élite mis non pour ceux que la routine , le traditionnalisme ou l'incompétence retient au moment de s'élancer hors des sentiers battus.

Les classifications comptables ont toujours intéressé les chercheurs en comptabilité que ce soit pour expliquer et prédire les différences internationales entre les modalités comptables grâce aux différentes influences culturelles (tel que Gray R.S., 1988, «Toward a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally », *Abacus*, Vol.24, n°1, pp.1-15), que pour faciliter les comparaisons inter pays, accélérer l'harmonisation internationale (Nobes C. et Parker R.H, 1981,1985 et 1991 *Comatrative international Accounting*).

Mais une classification ne peut rester figée et de nombreuses classifications sont aujourd'hui dépassées (telles par exemple la classification par représentation graphique de Gray en fonction de valeurs se rapportant à l'autorité professionnelle ou réglementaire concernant la mise en place des systèmes comptables et leur application (professionnalisme et uniformité) et en fonction de valeurs se rapportant aux pratiques d'évaluation et à l'étendue de l'information divulguée (conservatisme et confidentialité)).

Les premières tentatives de classifications datent des années 60, avec celles d'Hatfield puis de Mueller. Les auteurs (Nobes C. et Parker R.H) ont, à la suite des travaux de AAA et de l'étude de Price Waterhouse, présenté des classifications qui évolueront dans le temps (la première date de 1981 puis est affiné en 1985 et 1991 et Nobes C. présentera une nouvelle classification en 1998).

La question que se posent les auteurs est de savoir si une classification des pays à partir des similitudes et différences comptables qui existent est possible.

L'objectif de ces articles est donc de présenter une classification des systèmes comptables qui sera une aide à la compréhension des différences comptables et à l'exercice professionnel ainsi qu'à la nécessité d'harmoniser les pratiques comptables des différents pays (sur ce dernier point, à la différence de l'étude de Nair et Franck de 1980 sur une base de données de 38 pays en 1973 et 46 pays en 1975 (juillet, *The Accounting Review*, Vol.LV, n°3, pp.426-450), les auteurs n'essayent pas de tester la réalisation ou non de l'harmonisation internationale et l'influence de variables environnementales telles que la structure de l'économie ou les « affiliations » commerciales (trading affiliations) de chaque pays).

I.- PRESENTATION DE LA LITTERATURE

Les auteurs ont structuré leur article en trois parties principales :

- 1- L'utilité d'une classification par référence aux sciences naturelles et aux sciences sociales,
- 2- Les motifs d'une classification comptables et les propositions des chercheurs ayant travaillé sur le sujet,
- 3- Une proposition par les auteurs de leur propre classification.

Les points communs aux trois articles sont les suivants :

1. Les motifs de la classification par référence aux sciences naturelles et sociales

Les auteurs rappellent les motifs de la classification en se rapprochant des sciences naturelles (ce qui les conduira, dans leurs classifications, à utiliser une hiérarchie habituellement retenue en biologie) :

- ✓ les raisons générales pour classier une science : la classification devient un outil de description et de comparaison des différents systèmes comptables
- ✓ la classification permet d'aider l'exercice des comptables et auditeurs qui travaillent au niveau international
- ✓ la classification est un moyen pour passer d'un système comptable à un autre

2. L'historique des différentes classifications

Les auteurs refont l'historique des différentes classifications :

8 - Classification des systèmes comptables

✓ Celle du début du 20^{ème} siècle (*Hatfield* 1966) classe les systèmes comptables en 3 groupes :

- Royaume-Uni,
- Etats-Unis,
- Système continental.

✓ Puis des descriptions et des analyses ont été menées pour fournir des matériaux à la classification (cf les travaux de *Zeff*, 1972 – *Price Waterhouse*, 1973, 1976 et 1980 – et l'*AICPA*, 1964 et 1975)

Et présentent plus longuement les classifications de *Mueller* :

- la première classification de *Mueller* à la fin des années soixante est une classification en 4 modèles de développement (qui est un simple regroupement sans explication sur la méthode utilisée pour opérer cette classification) :

- * la comptabilité au service de la comptabilité nationale (la comptabilité macroéconomique : l'exemple type serait la Suède)
- * l'approche micro-économique
- * la comptabilité comme une discipline indépendante
- * la comptabilité « uniforme »

- la deuxième classification de *Mueller* de 1968 est basée sur l'environnement économique

Les différents environnements économiques exigent des systèmes comptables différents

Cette exigence doit être prise en compte lorsqu'on essaye de changer ou de normaliser la comptabilité

Mueller identifie 10 groupes à partir de quatre éléments significatifs :

- * le niveau de développement économique,
- * le niveau de la complexité des affaires,
- * la forme du pouvoir politique et le climat social,
- * la nature du système juridique.

D'autres classifications sont ensuite présentées :

- la classification basée sur des morphologies :

une des manières de classifier est d'élaborer une morphologie et d'utiliser des données empiriques pour obtenir des regroupements (clustering).

Des morphologies ont été élaborées par *Buckley* (1974) et *AAA* (1977) .

- les classifications basées sur les sphères d'influence.

✓ Pour *Seidler* (1967), il existe 3 groupes :

- les britanniques,
- les américains,
- l'Europe continentale.

✓ Selon *AAA* (1977) les zones d'influence sont :

- les britanniques,
- les français, les espagnols et les portugais,
- les allemands et les hollandais,
- les américains,
- les pays communistes .

L'étude par *Price Waterhouse* de 38 pays pour lesquels ont été dégagés sept facteurs indépendants :

- le degré de divulgation financier,
- l'influence de la loi sur les sociétés sur les pratiques comptables,
- l'importance de la mesure des revenus,
- la force du conservatisme,
- l'influence de la fiscalité,
- l'importance de l'inflation dans l'environnement,
- les orientations en direction des utilisateurs des marchés financiers.

(Ndl : Ces facteurs ne seront pas repris dans les études postérieures de 1985 et 1991)

a permis une classification utilisant « regroupements » (clusters), ce qui a permis de classer les pays en 2 groupes :

- le premier avec le Royaume Uni et les 9 premiers pays de l'empire britannique,
- le deuxième avec les USA, la France, l'Allemagne, les pays d'Amérique du Sud et tous les autres,
- 2 pays inclassifiables dans l'un ou l'autre de ces deux groupes : les Pays-Bas et le Canada.

8 - Classification des systèmes comptables

Ce modèle a été utilisé par *Da Costa, Bourgeois et Lawson* en 1978 et a été repris par *Frank* en 1979 et *Nair et Franck* en 1980 mais avec des améliorations pour les derniers :

- les caractéristiques comptables sont divisées entre celles qui sont relatives à la mesure et celles qui sont relatives à la divulgation (disclosure) ;
- cette distinction est utile surtout à cause des effets qu'elle a sur la classification des pays tels que l'Allemagne qui a des exigences développées en matière de divulgation (= communication) ;
- même si elle n'est pas hiérarchisée, cette classification semble plausible.

3. Les faiblesses des classifications antérieures

Les auteurs, pour chaque classification exposée, soulignent les faiblesses.

Les limites à la première classification de Mueller sont les suivantes :

- pas de classification des systèmes comptables direct i.e basée sur les pratiques mais classification indirecte sur la base des différences d'importance des facteurs économiques, gouvernementaux et d'affaires dans le développement de ces systèmes.
- la classification en 4 groupes sans aucune hiérarchie entre les groupes réduit l'utilité de cette classification, par exemple :
 - les Pays-Bas sont le seul pays dans un groupe et la classification ne permet pas de savoir s'ils sont plus proches du système anglo-saxon que de celui de la Suède,
 - la classification ne permet pas de classer certains éléments du système comptable allemand qui relèvent aussi bien du système macro-économique que du système « uniforme »,
 - les systèmes comptables soviétique et communiste sont laissés hors du champ de la classification or ceci peut être embêtant lorsque la classification fait référence aux états financiers publiés.

Pour les auteurs, la deuxième classification de Mueller (1968) n'en est pas une car elle est trop générale pour permettre toute classification.

La classification, basée sur les sphères d'influence, relève d'un contexte de pays développés et a des limites telles que :

- le manque de hiérarchie,
- ou par exemple l'absence de prise en compte des liens existants entre les comptabilités britanniques et américaines,
- ou la prise en considération dans un même groupe de l'Allemagne et des Pays Bas.

Les limites à la classification basée sur les regroupements sont les suivantes :

- la classification dans le même groupe de la France et des USA et non des USA avec le groupe « anglo-saxon » ,
 - elle a été établie par des comptables anglo-saxons qui ne se sont pas interrogés sur des questions fondamentales pour la classification telles que « est-ce que les états financiers ont pour objectif de donner une image fidèle ? ».
- ✓ Ces limites s'expliquent par le conservatisme des auteurs mais qui oublie que la culture des français ou des allemands est différente de l'approche anglo-saxonne.

Les auteurs concluent que toutes les classifications sont subjectives car :

- ✓ les classifications des systèmes comptables qui regroupent ensemble des systèmes avec des structures similaires ou des résultats et comportements sont insatisfaisantes parce que :
 - ce sont des classifications d'influence plus que de systèmes,
 - elles sont trop simples ou imprécises,
 - elles agissent contrairement à la réalité.
- ✓ établir une véritable classification est très difficile et il peut être invoqué le fait que les systèmes comptables sont si différents, changeants et complexes que toute classification est impossible.
- ✓ Il faut reconnaître qu'une classification est seulement valable à un moment donné.
- ✓ Mais une classification antérieure peut être un bon moyen pour souligner les changements dans le système.

II.- PRESENTATION DES CLASSIFICATIONS

2.1 Classification de Nobes et Parker de 1981

- ✓ Elle a été établie à partir des expériences tirées des précédentes classifications et de la connaissance des auteurs ;
- ✓ Elle a été corrigée à la lumière des commentaires des auteurs de ce livre et d'autres experts ;
- ✓ Elle se base sur les pratiques comptables ;
- ✓ Elle exclue les pays communistes et la plupart des pays en développement du fait de la connaissance limitée des auteurs sur ces pays et de leur non contribution à une classification des pratiques des états financiers publiés.
- ✓ Elle se concentre sur les pays développés de l'Ouest .
- ✓ Elle contient une hiérarchie et essaye de montrer non seulement que deux pays particuliers sont dans des catégories différentes mais aussi combien ces catégories peuvent être proches ou distantes.
- ✓ Elle emprunte sa terminologie à la biologie et tire profit des classifications antérieures ; ainsi, les 4 groupes de la classification de *Mueller* ont été adaptés et l'utilisation de « l'influence britannique » par opposition à « l'influence américaine » a été reprise des travaux de *Da Costa et autres*.
- ✓ Les auteurs donnent également les caractéristiques des 2 classes (micro et macro) et les effets sur ces classes des pratiques comptables.
- ✓ Les auteurs reconnaissent que leur classification et une première tentative qui devra être testée et améliorée.

2.2 La classification de Nobes et Parker de 1985

- ✓ Elle reprend les classifications identifiées en 1981 mais apporte des commentaires ou compléments :
 - L'étude de 1981 a permis d'exprimer des doutes sur les données de *Price Waterhouse* utilisées pour la classification ;
 - Quatre types de problèmes sur les données de 1973 peuvent être relevés :
 - des erreurs « loyales »,
 - des réponses manquantes,
 - des remplacements de questions importantes par des questions secondaires,

- une exagération des différences entre les USA et le Royaume Uni.
- Quelques erreurs de l'étude de 1979 peuvent être relevées telle par exemple les pratiques sur les comptes consolidés qui soulignent le fait que l'étude ne se base pas sur les pratiques réelles mais sur les pratiques qui devraient être.
- ✓ Les auteurs présentent ensuite la méthodologie suivie en matière de classification et en soulignent les limites :
 - tous les chercheurs utilisent les analyses de regroupement basées sur les données de *Price Waterhouse* et considèrent que celles-ci sont supérieures aux classifications subjectives antérieures,
 - cette version doit être testée car elle n'analyse pas directement une hypothétique classification mais classe une masse de données qui n'ont pas été collectées dans ce but ;
 - leur recherche les conduit à conclure qu'un groupe de pays comprenant la France, L'Allemagne, la Belgique et l'Italie, parmi d'autres, « suivent le modèle américain en le dissociant lui-même de la pratique courante du modèle britannique », alors qu'il semble peu vraisemblable que les législateurs en établissant les règles aient à l'esprit qu'ils suivent les USA ou se distinguent du Royaume Uni. Les différences entre les USA et les pays continentaux d'Europe sont grandes et suggèrent qu'il n'y a pas de « suivi » accidentel du premier par le dernier.
 - le danger avec les classifications empiriques est qu'elle classifie les données en se concentrant sur les différences, ce qui serait éphémère et superficiel ;
 - le besoin d'un modèle basé sur les évolutions des pratiques comptables et sur les variables qui ont causées des différences entre eux , est évident.
- ✓ Les auteurs changent la terminologie de leur classification : la classification subjective devient la classification hypothétique
- ✓ Les auteurs apportent des critiques aux classifications antérieures, à savoir :
 - le manque de précision dans la définition de ce qui est classifié,
 - l'absence d'un modèle avec lequel comparer les résultats statistiques,
 - le manque de hiérarchie qui pourrait ajouter plus de subtilité à la description de la taille des différences entre les pays,

8 - Classification des systèmes comptables

- l'absence de jugement dans le choix des éléments de discrimination « importants ».

⇒ L'auteur a essayé de remédier à ces inconvénients dans une de ces recherches (Nobes, 1983).

✓ L'objectif de cette recherche est de définir une classification des pays par les pratiques financières de leurs sociétés faisant appel public à l'épargne ;

✓ Les pays ont été choisis dans les pays développés de l'Ouest ;

✓ Les pratiques testées portent sur la mesure et l'évaluation ;

✓ La classification date de 1980, avant la promulgation de la IVème directive ;

✓ Les sociétés faisant appel public à l'épargne ont été retenues car leurs états financiers sont disponibles et leurs pratiques facilement détectables.

✓ Ce n'est que dans les pays développés de l'Ouest que les sociétés faisant appel public à l'épargne existent en grand nombre ;

✓ Les pratiques de mesure et d'évaluation ont été choisies parce qu'elles déterminent la taille des montants de résultat, de capital, du total des actifs, des liquidités... et comme le soulignent Nair et Franck (1980), cela est utile pour séparer les pratiques de communication (divulgation) .

✓ Le champ géographique de la classification a été volontairement limité. Mais il est possible d'ajouter des pays (c'est ce qui a été essayé par Nobes, 1984).

✓ Le modèle retient une hiérarchie et est basé sur l'évolution de la comptabilité .

✓ Le nombre de pays a été maintenu à 14

✓ **Mais par rapport à l'étude réalisée et présentée dans leur édition de 1981 on peut noter quelques changements :**

- le nombre de pays est passé de 17 à 14 dans la nouvelle classification (l'Afrique du Sud, les Philippines et le Mexique n'ont pas été repris),

- le Japon a été reclassé pour passer d'une influence américaine à une classification basée sur la loi (Ndlr).

✓ La classification distingue l'influence américaine de l'influence britannique mais il faut noter que ces deux influences sont assez proches par opposition aux pays de l'Europe continentale.

✓ Les auteurs ont identifié 9 facteurs de différenciation dans les pratiques comptables des pays qui constituent des différences fondamentales.

✓ *Les facteurs de différenciation retenus pour la nouvelle classification sont différents de ceux retenus antérieurement (Ndlr) .*

✓ Les 14 pays ont été testés sur ces 9 facteurs puis un grand nombre d'alternative mathématique et de test basé sur l'informatique ont été essayé pour établir ces regroupements.

b) La classification de Nobes et Parker de 1991

✓ Elle reprend la classification précédente mais l'affine (même si la classification date toujours de 1980) :

- (1) on passe d'une classification par pays à une classification par système comptable,

- (2) à la distinction micro et macro est substitué une distinction en fonction du rôle que joue l'Etat au niveau :

- de la création des normes,
- de la mise en œuvre de ces normes,

car les normes (les règles comptables) peuvent être :

- créées par des organismes autres que les pouvoirs publics
- créées et mises en œuvre par les pouvoirs publics.

III.- LES EVOLUTIONS DES CLASSIFICATIONS

3.1 Base de classification de départ

- 1981 : les pratiques de reporting financier,
- 1985 : les pays développés de l'Ouest,
- 1991 : les systèmes comptables.

3.2 Base de la classification des systèmes comptables

- 1981 : classification suggérée des systèmes comptables par pratique,
- 1985 : on rompt avec l'idée de suggérer une classification des systèmes comptables pour présenter une « hypothétique » classification des pratiques dans les pays développés .
- 1991 : on revient du terme hypothétique classification à celui de 1981, à savoir les systèmes comptables mais on garde la notion de classification dans quelques pays développés.

3.3) Autres évolutions

- Les classes dans les trois articles sont toujours basées sur une opposition macro/micro avec une évolution en 1991 où l'on oppose les pays dominés par l'influence libérale, « la loi des affaires » et ceux dominés par l'influence fiscale et l'intervention de l'Etat.
- La classification de 1991 (au niveau des sous-classes) est faite en fonction du rôle de l'Etat et/ou des organismes de normalisation ou de contrôle (SEC , FASB aux Etats-Unis) dans la création et la mise en œuvre des normes.

① Originalité

La classification des systèmes comptables est un thème classique dans la littérature .qui s'est fortement développé à la fin des années 60 ainsi qu'en témoigne les études suivantes (reprises partiellement car développées dans le résumé des développements des articles de Nobes C. et Parker R.H) :

- Moonitz, 1961, *Basic postulates of accounting*
- Le FASB dans son projet de norme sur les objectifs des états financiers (1977, pp.1-2) relève que les objectifs de la comptabilité sont issus des besoins des utilisateurs et que ces besoins dépendent très fortement de la nature des activités économiques et de la nature des activités économiques et des décisions avec lesquelles les utilisateurs sont liés.
- Franck, dans son étude de 1979 (« An empirical analysis of international accounting principles », *Journal of Accounting Research*, Vol.17, n°2, automne, p.593) a pour objectif principal d'examiner dans quelle mesure les différents modèles existent ainsi que les pratiques comptables de 38 pays non communistes et de relier ces différences à l'environnement économique et social prévalent dans ces pays.
- Seidler, 1967, développe un cadre comptable alternatif basé sur les sphères d'influence de certains pays « mères » en identifiant 3 modèles (le modèle britannique, le modèle américain et le modèle continental)
- Previts, 1975, améliore les « modèles » de Seidler en incluant de nouveaux pays.
- Roberts A., 1995, refait l'historique des classifications en distinguant trois approches :
 - une première approche basée sur les classifications extrinsèques avec une première tentative de Hatfield, 1966, puis Mueller, 1967 et Mueller, 1968, basé sur « l'environnement des affaires », Seidler, 1967, AAA, 1977, Gray, 1988 et

Schoenthal, 1989 avec une classification en termes de compétence professionnelles ;

- une deuxième approche utilise pour classer les tests intrinsèques des différences et ressemblances : la comptabilité des différents pays est classée en fonction des pratiques comptables de ces pays ; Da Costa et al , 1978, Franck, 1979, Nair et Franck, 1980, Goodrich, 1982, ont appliqué des facteurs d'analyse à la base de données de Price Waterhouse sur les pratiques comptables pour aboutir à des groupes de pays.
- La troisième approche dans le cadre de la comparaison internationale des comptabilités est celle de Nobes de 1984 qui est inspirée des classifications utilisées en biologie.

② Critiques

Dans tous les articles sur les classifications des systèmes comptables, les chercheurs refont un historique des pratiques antérieures pour montrer leur apport par rapport à l'existant et l'améliorer.

L'originalité de Nobes C. et Parker R.H est de présenter leur classification en fonction d'une hiérarchie habituellement utilisée en biologie avec :

- classes,
- sous-classes,
- familles,
- espèces,
- et niveau individuel,

alors que jusque là les classifications étaient plus descriptives et des recueils de données.

③ Les points forts

- Les auteurs hiérarchisent les classifications des pratiques comptables alors que les classifications antérieures étaient plus descriptives et des rassemblements de bases de données.
- Ils utilisent les travaux des autres chercheurs pour bâtir leur propre classification et l'améliorer.

- Les auteurs font évoluer leurs classifications ; à cet effet, on peut se reporter avec intérêt aux typologies présentées dans leurs différents articles.

④ Les faiblesses

Les articles de 1981 et 1985 classifient les pays en reprenant la classification de Mueller qui oppose les pays « micro » et les pays « macro » mais qui ne définit nullement ce qu'il faut entendre par micro et macro. Si l'on se réfère à l'opposition retenue par Mueller avec le cas illustratif de la Suède pour la « macro-économie », où le terme macro-économique représente l'intérêt pour le public, cette définition très large peut amener à confondre « micro-économie » et macro-économie si l'intérêt de chacun dépend d'une bonne allocation de richesse et que cet objectif est assuré avec une bonne comptabilité boursière (car l'existence d'une comptabilité boursière nous conduit à qualifier le pays de micro).

Une classification du type :

- gouvernement d'entreprise
- co-gestion

serait plus efficace que l'opposition macro/micro.

- L'année de référence est toujours 1980 (avant l'entrée en vigueur de la IVème Directive dans les pays européens) pour faciliter les comparaisons mais l'objectif des auteurs est de présenter une classification qui doit évoluer ! (car comme le note C.Nobes dans son article de 1998, « Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting », *Abucus*, Vol.34, n°2, pp.162-187, il serait utile de préciser le système comptable que telle société particulière dans tel pays particulier et à telle date particulière l'utilise).
- Les classifications de Nobes C. peuvent induire en erreur au niveau des évolutions historiques.
- Les études se limitent aux pays développés et aux sociétés cotées, les auteurs justifiant leur choix par la facilité d'obtention des documents, le nombre de sociétés cotées et il faudra attendre l'étude de Nobes de 1998 pour que les pays en développement soient inclus.

- Les auteurs ne tiennent pas compte que les systèmes comptables, qui servent de base à leur classification, peuvent changer complètement dans le temps sous l'influence par exemple de révolutions politique et économique (de beaux exemple nous sont donnés avec l'ouverture des pays de l'Est à l'économie de marché et à l'adoption pour certains d'entre eux d'un système comptable « continental » (Roumanie, République Tchèque par exemple) et la latitude dans les systèmes comptables est grande d'où la difficulté de considérer qu'il existe un seul « référentiel » (ainsi, par exemple avant la réduction du nombre des options dans les normes internationales (IAS) applicables aux comptes consolidés, les entreprises avaient de nombreuses possibilités).
- Un des problèmes pour identifier les raisons des différences entre les pays et ensuite classer les systèmes comptables est un manque de clarté sur ce qui est examiné ou classifié.
- Les méthodes utilisées par les auteurs dans leurs articles pour classer ne sont pas expressément décrites . Roberts A.(1995) nous indique les méthodes utilisées.
- Les auteurs parlent de classification de « systèmes comptables » mais ne définissent pas ce qu'il faut entendre par « système » car selon les chercheurs, les définitions sont variées :
 - pour Douplik T.S. et Salter S.B, 1995 (« External environment, culture, and accounting practice : a preliminary test of a general model of accounting development », *International Journal of Accounting*, n°3) ce terme est vaste et regroupe des éléments tels que les agences de régulation ;
 - pour Nair R.D. et Franck W.G, 1980 (« The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications », *Accounting Review*, juillet) le système comptable est un corps de règles ou de pratiques comptables ;
 - pour Nobes C., 1998 («Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting», *Abacus*, Vol.34, n°2, pp.162-187) un système comptable est un ensemble de pratiques utilisées dans les rapports annuels publiés.

- Toutes les classifications sont des classifications de pays par leur système ou environnement comptable . Roberts A, 1995 (« The very idea of classification in international accounting », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.20, n°7/8, pp639-665) a souligné ce problème en faisant remarquer que le défaut fondamental de toute classification est qu'elle suppose qu'il existe une uniformité comptable au sein de chaque pays. or un pays peut avoir plus d'un système comptable : par exemple, un système comptable pour les sociétés qui font appel public à l'épargne et un autre pour les petites sociétés commerciales. De même, les sociétés faisant appel public à l'épargne peuvent adopter des pratiques très différentes de ce qui est pratiqué par la plupart des sociétés dans le pays. Ceci est notamment évident en Europe continentale avec l'utilisation des règles américaines ou IAS par les sociétés cotées (*ndl, qui établissent des comptes consolidés*). Le deuxième reproche est d'avoir tendance à trop simplifier les ressemblances à l'intérieur d'un même groupe et d'insister trop sur les différences entre groupes.

Il vaudrait donc mieux parler de «système comptable dominant» qui serait défini comme celui utilisé par la majorité des entreprises ayant un poids dans l'activité économique.

Nobes C. dans son article de 1998 a introduit de nouvelles variables et ne cherche plus à classer un pays dans une catégorie (classification) mais considère qu'un pays peut passer d'une catégorie à l'autre et il évolue dans les critères de classification retenus en ne se basant plus sa distinction entre les pays macro et les pays micro mais sur les marchés de capitaux .

IV.- LES DEVELOPPEMENTS POSSIBLES

Les classifications par pays et/ou des systèmes comptables servent de base à d'autres travaux tels ceux récents :

- sur le classement des principaux types de pratiques comptables d'entreprise qui sont nés avec l'apparition de la «partie double» : les comptabilités de caisse, statique, dynamique, actuarielle, fiscale et macroéconomique et qui permette, sur la base de cette typologie, de proposer une analyse de la crise de la comptabilité française à la fin du XXème siècle et des solutions possibles (Richard J.,1996, *Comptabilité et pratiques comptables* ,Dalloz,132 pages);

- sur la recherche d'informations comptable et financière sur internet. Ainsi les travaux de Flynn, Gowthorpe, 1997, qui s'intéressent à l'influence de la culture sur la nature et le volume des informations comptables et financières diffusées sur internet sur cent des plus grandes entreprises du Fortune Global 500 à partir d'une démarche hypothético-déductive, valident la théorie de Yoshimori (validation du modèle de Hofstede sur la classification des pays) et le fait que la France et l'Italie sont des pays inclassifiables.

Conclusion

Un constat important est à mettre en évidence : la classification dans les trois articles est toujours une classification des systèmes comptables par rapport à l'année 1980 mais une certaine évolution est à noter dans leur édition de 1991 où la primauté des pays pour le classement est abandonnée au profit du système comptable.

Cependant, il faudra attendre l'article très critique de Roberts (1995, *The very idea of classification in international accounting, Accounting, Organizations and Society*, pp.639-665) pour que Nobes affine sa classification et substitue la notion de classement par pays à celle de classement par système comptable (de type A, c'est à dire anglo-saxon et B, c'est à dire continental) et prenne en considération des éléments oubliés tels que :

- l'influence de la culture. En effet, il existe des règles comptables non écrites qui sont partie intégrante de la culture d'une société et qui expliquent que les modes de réglementation varient d'un pays à l'autre, les pays anglo-saxons de droit coutumier se distinguent par un minimum de réglementation légale et une auto réglementation exercée par la profession comptable – cf G.Hofstede , *Culture consequences*, Beverley Hills, 1980, et Gray S.J, «Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally», *Abacus*, 1988).
- l'objectif fondamental de la comptabilité . Cet objectif dépend de l'importance relative des diverses formes juridiques d'entreprises au sein de chaque pays, des modes de financement privilégiés, de l'importance des notions de transparence et de confidentialité (cf par exemple le rôle des banques en Allemagne qui sont à la fois prêteurs mais aussi actionnaires de grandes sociétés).
- le champ de la réglementation comptable. Ainsi, en France la réglementation comptable s'impose à toutes les entités exerçant une activité commerciale quelle que soit leur forme juridique (avec cependant des règles spécifiques pour les comptes consolidés) alors qu'aux Etats Unis, les normes comptables ne s'appliquent , de manière obligatoire qu'aux sociétés faisant appel public à l'épargne et soumise au contrôle de la SEC.

Et surtout le fait que la comptabilité, entendue comme un instrument artificiel créé par la société dans le but de rassembler et de transmettre de l'information, est une « construction sociale », qui en conséquence, reflète la société dans laquelle elle s'est développée et qui est soumise à une réglementation et à des règles non écrites qui se sont développées avec l'usage.

Il faut aussi souligner que :

- certains pays évoluent vers un système dualiste fort entre comptes individuels et comptes consolidés, comme la France avec la réforme de 1999 qui rend délicate l'analyse des classifications,
- l'OICV (IOSCO) a retenu, en mai 2000, une recommandation visant à préconiser par les autorités de régulation boursière de reconnaître les états financiers IAS pour les sociétés internationales ; est-il concevable de n'avoir plus qu'une seule classification à ce titre , ou est-ce une utopie de début de siècle ?