



HAL
open science

Évolutions récentes de la relation entre la comptabilité et la fiscalité en Roumanie

Costel Istrate

► **To cite this version:**

Costel Istrate. Évolutions récentes de la relation entre la comptabilité et la fiscalité en Roumanie. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom. hal-00650468

HAL Id: hal-00650468

<https://hal.science/hal-00650468>

Submitted on 10 Dec 2011

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.

ÉVOLUTIONS RECENTES DE LA RELATION ENTRE LA COMPTABILITE ET LA FISCALITE EN ROUMANIE

Costel Istrate

Maître de conférence à l'Université Alexandru Ioan Cuza Iași

istrate@uaic.ro

Résumé : Pour essayer de qualifier d'une manière crédible la relation comptabilité - fiscalité en Roumanie (en dépit de la période courte prise en considération – environ 20 ans), nous avons appliqué le cadre d'analyse proposé par Lamb et al. (1998) et développé par Nobes et Schwenke (2006). Six cas peuvent se présenter ainsi – de la déconnexion (cas I) à l'identité (cas II), en passant par les différents cas d'influence de l'une sur l'autre. Nos résultats confirment une déconnexion *de jure* entre la comptabilité et la fiscalité roumaines (comme le suggèrent Lazăr et Petre, 2005). Il ne faut tout de même pas trop se fier aux apparences (juridiques) : dans bon nombre de cas, la pratique de la comptabilité en Roumanie (surtout pour les PME) est empreinte d'une liaison étroite avec la fiscalité.

Mots clés : comptabilité, fiscalité, (dé)connexion, Roumanie

Abstract : Trying to credibly describe the Romanian relationship between accounting and taxation, we applied the method proposed by Lamb et al. (1998) and developed by Nobes et Schwenke (2006). Six cases are available : from disconnection (case I) to identity (case II), through the various cases of influence on accounting over taxation or vice-versa. Despite the short period considered (20 years), our results confirm a *de jure* disconnection between Romanian financial accounting and tax accounting (as suggested by Lazăr and Petre, 2005). But, one should not to much rely on appearances: in many cases, the accounting practice in Romania (especially SMEs) is marked by a close relationship with taxation.

Key words : accounting, taxation, (dis)connection, Romania

1 Introduction

Le point de départ dans le calcul de l'impôt sur le profit est le résultat comptable. Nobes (2004) affirme que cette liaison initiale entre les deux résultats (fiscal et comptable) est valable dans tous les pays dont il a connaissance. Goncharov et Werner (2009) constatent, à leur tour, une liaison entre comptabilité et fiscalité dans la majorité des pays de l'Europe continentale. Mais, il est reconnu que les objectifs de la comptabilité et de la fiscalité sont différents (Raby et Richter, 1975 ; Viander, et de Lauzengheim, 1993 : p. 7 ; d'Ascenzo et England, 2003 ; Nobes, 2004 ; Whitaker, 2005 ; Formigioni et al., 2009...). Cette divergence des objectifs fait qu'il y ait de retraitements plus ou moins importants dans le passage du résultat comptable au profit fiscal. La liaison plus ou moins étroite entre la comptabilité et la fiscalité dépend d'une multitude de facteurs. On constate des évolutions dans les deux sens : des pays réputés pour les relations étroites entre la comptabilité et la fiscalité vont vers une déconnexion plus ou moins marquante¹ (le plus souvent) et vice-versa (plus rarement). Quel

¹ Alexander et Nobes (2004, p. 268) constatent que plusieurs pays européens continentaux (dans lesquelles l'influence fiscale sur la comptabilité était forte) ont démarré, vers la fin des années '80, un processus de déconnexion de la comptabilité de la fiscalité. Un constat similaire fait Gallego (2004) pour les pays caractérisés

est le meilleur système ? Difficile de dire... Le principal argument pour un alignement total des règles fiscales sur les normes comptables est la gestion plus efficace de l'impôt, (Nobes, 2004), aussi bien de la part du contribuable que de la part de l'administration fiscale². Par contre, la séparation comptabilité – fiscalité peut être justifiée par (Nobes, 2004): les objectifs différents des deux jeux de règles ; la réduction de la pollution fiscale des comptes ; la possibilité d'appliquer des normes comptables différentes à des entités différentes ; l'évolution plus rapide et plus facile des normes comptables et fiscales ; la possibilité de se diriger plus facilement vers une harmonisation internationale de la mesure du résultat fiscal³.

L'influence de la fiscalité sur la comptabilité (et vice-versa) représente un des facteurs retenus dans la classification des systèmes comptables. Flower (2002, p. 30) fait un résumé, en comparant trois ouvrages sur la comptabilité internationale (Nobes and Parker ; Choi, Frost and Meek ; Roberts, Weetman and Gordon). La fiscalité se trouve invoquée dans toutes les classifications citées par Flower. Nobes (2008) constate que, même après l'application des IAS/IFRS en Europe et dans d'autres zones du monde, des différences entre systèmes comptables subsistent et que la variété des réponses nationales aux IAS/IFRS (dans les comptes individuels) est due à des raisons liées au droit des sociétés commerciales et au droit fiscal. Dans ce contexte, quand on parle de fiscalité, on prend en considération surtout l'impôt sur le profit. Les règles qui régissent cet impôt peuvent être très différentes d'un pays à l'autre. L'Union Européenne n'a pas encore réussi à harmoniser les normes des pays membres, concernant l'imposition des profits des sociétés, malgré ses efforts de création d'une base d'imposition consolidée unique (CCCTB – Common Consolidated Corporate Tax Base). L'avancée des travaux de l'UE sur cette CCCTB était, initialement, rendue plus facile par l'application des IAS/IFRS en Europe, à partir de 2005, bien que la référence aux normes internationales ne soit plus d'actualité (Schanz et Schanz, 2010).

Aisbitt (2002) constate que l'une des principales raisons qui justifient une séparation plus ou moins nette de la comptabilité et de la fiscalité consiste justement dans l'amélioration de la comparabilité internationale des états financiers. Il est difficile de croire dans une indépendance complète de la comptabilité et de la fiscalité. Aisbitt (2002) est d'avis que cela n'arrivera jamais.

En Roumanie, en 1990, en raison d'une histoire récente du centralisme total de l'activité des entreprises et d'une comptabilité qui laissait peu de place aux principes et aux interprétations et face aux nouveaux défis d'une économie qui commençait à bouger dans un sens différent, les habitudes des comptables ont été bouleversées. Pour Feleagă et Ionașcu (1993, p. 18) l'intervention de la fiscalité dans la vie de l'entreprise représente l'une des coordonnées d'un système comptable adapté à l'économie de marché. Avant 1990, on avait l'habitude de recevoir des solutions (comptables et fiscales) toutes faites de la part de l'organisme de

par une forte influence de la fiscalité sur la comptabilité : leur situation change vers une certaine autonomie et indépendance des règles comptables et fiscales (en Espagne, le point de départ d'une telle séparation est 1990). Pour la France, Rossignol (1999) cite Emmanuel de Pontavice qui est d'avis que le lien de dépendance a été rompu par la loi de 1983 relative à la mise en harmonie des obligations comptables avec les directives européennes.

² A la suite des interviews de quelques praticiens suédois, Blake et al. (1997) énumèrent (pour le cas de la Suède) six arguments en faveur d'une liaison étroite comptabilité – fiscalité et cinq arguments contre cette liaison.

³ Les motifs qui justifient la séparation de la comptabilité et de la fiscalité en ce qui concerne la mesure du résultat sont largement débattus par Whitaker (2005), dans une plaidoirie pour la diminution de l'écart qui sépare le résultat comptable du résultat fiscal.

normalisation. Même après 1990, cet organisme a continué à prendre son rôle au sérieux et, en plus de la loi comptable et de ses règlements d'application (voire tableau 2), a émis bon nombre d'interprétations. King et al. (2001) considèrent que ces amendements font plutôt référence à des problèmes fiscaux, ce qui semble confirmer la liaison étroite entre comptabilité et fiscalité.

2 Une hypothèse : connexion *de facto* vs. déconnexion *de jure*

Petre et Lazăr (2006) affirment que la comptabilité et la fiscalité roumaines ne sont pas connectées (il faut dire que les deux connaissent ce problème de l'intérieur : elles représentent, à l'époque, le normalisateur comptable roumain – le Ministère des Finances Publiques). Fekete et al. (2009) sont d'accord avec les idées de Petre et Lazăr (2006), tout en insistant sur le fait que les pratiques comptables et fiscales doivent, dans ce cadre, être clairement distinguées des normes comptables et fiscales : la déconnexion *de jure* et la déconnexion *de facto* sont à traiter différemment. King et al. (2001) se proposent de mettre en évidence les différences (s'il y en a) entre la pratique de la comptabilité en Roumanie et ce que disent les normes comptables roumaines. Ils ont adressé des questionnaires et ont réalisé des interviews (entre novembre 1997 et mars 1998) et, finalement, ont trouvé que la loi fiscale a beaucoup d'impact sur l'implémentation des normes comptables roumaines. King et al. trouvent aussi que la nature pro-forma des états financiers est idéale pour les besoins fiscaux et statistiques. Dans leur étude sur la relation comptabilité – fiscalité en Roumanie, pour la période 2006 – 2008, Fekete et al. (2009) proposent un modèle de mesure de l'influence fiscale sur la comptabilité, en analysant un échantillon représentatif d'entreprises roumaines. Ils trouvent que, en pratique, la fiscalité influence la comptabilité, avec un niveau d'influence décroissant de 2006 à 2008. De ces prises de positions (King et al., 2001 ; Petre et Lazăr, 2006 ; Fekete et al., 2009) nous retenons que la fiscalité roumaine n'est pas censée trop influencer la comptabilité au niveau des normes comptables et fiscales, mais que les pratiques sont toujours imprégnées d'une connexion *de facto* entre la comptabilité et la fiscalité, bien que cette connexion diminue et que son niveau est différent en fonction des dimensions de l'entreprise⁴. Par la suite, on se propose de mesurer la relation *de jure* entre la comptabilité et la fiscalité en analysant les textes des lois et des règlements comptables et fiscaux en Roumanie, dans leur évolution après 1990.

3 Un cadre d'analyse de la relation comptabilité – fiscalité : l'approche systématique d'évaluation de Lamb et al. (1998)

Lamb et al. (1998) nous proposent un cadre pour mesurer les variations internationales dans la connexion entre la comptabilité et la fiscalité. Ils retiennent cinq cas de liaison entre les règles comptables et fiscales, tout en reconnaissant que le troisième cas peut être divisé en deux, ainsi que, finalement, on en identifie six (voir aussi Nobes, 2004). Nobes et Schwenke (2006)

⁴ Pour la France, Rossignol (2002) mène une enquête dont les résultats suggèrent que « la taille n'apparaît pas comme un facteur explicatif d'une politique fiscal-comptable ; cette dernière semble se justifier plus volontiers par une organisation des services comptable et fiscal particulièrement proche l'une de l'autre ainsi que par une perception essentiellement fiscale de l'utilité des comptes individuelles.

continuent la démarche de Lamb et al. (2008), en en appliquant les principes pour la situation de la Norvège, et présentent les six cas distincts (tableau 1). En plus, Nobes et Schwenke introduisent une nouvelle dimension dans la recherche des relations comptabilité - fiscalité : le développement longitudinal de cette liaison, en identifiant des stages successives de cette évolution. On va essayer de suivre l'approche proposée par ces derniers auteurs et de l'appliquer au cas de la Roumanie⁵. Ainsi, on se propose d'établir le degré de (dé)connexion comptabilité – fiscalité et l'évolution de cette relation dans le temps. Nobes et Schwenke (2006) suggèrent que leur model peut être appliqué aux pays occidentaux développés qui ont une histoire suffisamment longue de la présentation des états financiers (depuis la première moitié du XX-ème siècle). Cette condition est remplie par le pays qui fait l'objet de leur étude (la Norvège) et, en général, par les pays occidentaux⁶. Pour le cas de la Roumanie, l'évolution politique et sociale du pays fait que ce model d'évaluation de la relation comptabilité – fiscalité ne puisse avoir comme point de départ que le début des années 1990, ce qui limite sa portée. La durée des périodes successives qui marquent des changements dans les relations comptabilité – fiscalité est également très courte : de un à sept ans. Cela peut paraître insuffisant par rapport aux durées couvertes dans les études antérieures, mais l'histoire de la fiscalité et de la comptabilité modernes en Roumanie (et, peut-être, dans d'autres pays du bloc ex-communiste) est elle-même très courte... A l'Est, on essaie de créer et de faire fonctionner des systèmes comptables et fiscaux beaucoup plus vite que les pays occidentaux développés. L'expérience de ces pays-là (surtout des pays de l'UE) sert de modèle et on espère arriver à une stabilité fiscale telle, que l'environnement économique roumain soit suffisamment prédictible pour les investisseurs, aussi bien roumains qu'étrangers.

Tableau 1– Les cas de liaison entre fiscalité et comptabilité (source : Nobes et Schwenke, 2006 qui adaptent Lamb et al., 1998)

Le type de liaison	Caractéristiques principales
Cas I – Déconnexion	La fiscalité et la comptabilité suivent des règles (ou des options) différentes pour atteindre leurs objectifs*
Cas II – Identité (Connexion totale)	Les mêmes règles s'appliquent fiscalement et pour la présentation financière
Cas III – La comptabilité mène	La règle comptable est suivie pour des raisons comptables, mais également à des fins fiscales. Ceci est possible en raison de l'absence ou de l'insuffisance de la règle fiscale.
Cas III' – La comptabilité mène, mais avec un effet de retour	Les normes comptables comportent des options ou permettent des interprétations, dont certaines peuvent conduire à diminuer ou à différer le résultat. Cette optimisation possible du résultat est une motivation pour choisir de telles règles utilisées également à des fins fiscales, en l'absence de règles fiscales spécifiques.
Cas IV – La fiscalité mène	La règle ou l'option retenue fiscalement est suivie en comptabilité. Ceci est possible en raison de l'absence de règle comptable suffisamment spécifique.
Cas V – La fiscalité domine	Une option retenue pour des raisons fiscales l'est aussi pour des raisons comptables, afin d'éviter un conflit entre les deux.
*Une telle déconnexion apparaît lorsque, d'un point de vue opérationnel, il y a des normes comptables détaillées distinctes, indépendantes des normes fiscales. Même si, sur certains points, les deux corps de normes sont essentiellement identiques, il y a des situations particulières caractérisées par le Cas I. L'indépendance et la caractère complet des normes comptables et fiscales arrive a déconnecter la fiscalité de la comptabilité, dans un sens opérationnel.	

⁵ A notre connaissance, le cadre d'analyse de Lamb et al. (1998) n'a pas été appliqué au cas roumain. Deux articles dont les auteurs sont roumains citent Lamb et al. (1998) : Fekete et al. (2009) et Cuzdriorean (2010).

⁶ Rossignol (1999) identifie, pour la France, le moment de la création officielle du lien comptabilité – fiscalité : la première guerre mondiale.

Dans leur démarche, Lamb et al. (1998) retiennent une liste de 15 éléments pour lesquels ils se proposent d'identifier les différences entre traitements comptable et fiscal, en comparant les situations de 4 pays : Grande Bretagne, Etats Unis, France et Allemagne. Suzuki (2005) analyse les mêmes 15 éléments pour le cas du Japon, Oliveras et Puig (2005) – étendent l'analyse à l'Espagne⁷ et ajoutent les actifs financiers, tandis que Nobes et Schwenke (2006) arrivent à 17 items (pour le cas de la Norvège), en retenant, en plus, la dépréciations des actifs. L'évolution des normes comptables justifie pleinement ce passage de 15 à 17 items. Enfin, Azmi (2008) - pour la Malaisie - et Gavana et al. (2010) - pour l'Italie - maintiennent cette dernière liste de 17. Il est important de préciser qu'en fait, les éléments retenus sont plus nombreux : pour certains, on a des subdivisions qui font que le nombre final d'items est plus important - dans Lamb et al. (1998), les éléments divisés sont l'amortissement (en normal et excessif), l'évaluation de stocks (à la sortie et dans d'autres situations), le traitements des intérêts (capitalisation et autres). Tous les autres auteurs cités ci-dessus maintiennent cette manière de détailler les items ; il y a tout même une exception – Amzi (2008) identifie trois éléments significatifs en ce qui concerne l'évaluation des stocks : évaluation à la sortie, à l'entrée et dans d'autres situations. En ce qui nous concerne, pour bien saisir les réalités roumaines, on va ajouter une 18-ème position : *autres éléments*, qui comprendra 4 items : frais de publicité, ventes à tempérament, frais de déplacement (transport et hébergement) et échange d'actifs. En même temps, on ajoute des items supplémentaires : les coûts d'entretien pour la comptabilisation des immobilisations ; pour les contrats de leasing, en plus de la classification des contrats, on retient le traitement de la cession-bail (lease-back) ; on sépare la variation des cours en transactions commerciales et financements ; pour les actifs financiers, on sépare le long terme et le court terme ; on retient les contributions sociales obligatoires et facultatives aux régimes de retraite (voire tableau 4).

4 Brève description de l'évolution des règles comptables et fiscales roumaines

Il y a plusieurs périodes successives d'analyse. Caractériser la relation comptabilité – fiscalité, dans un pays comme la Roumanie, consiste tout d'abord en une analyse comparative des deux jeux de normes. La période d'avant 1990 n'est pas éligible pour notre démarche, en raison notamment de l'absence d'une économie de marché, de la mainmise totale de l'Etat sur l'économie, du centralisme propre aux sociétés de type soviétique... Pendant cette période d'avant 1990, on ne peut pas établir un rapport quelconque entre la comptabilité et la fiscalité, dans le sens de Lamb et al. (1998), en raison notamment du fait que l'Etat était propriétaire de la quasi-totalité des entreprises et toutes les activités étaient, en principe, soumises à un plan centralisé. Les règles comptables et fiscales étaient ainsi très proches, presque identiques. L'inertie du système économique centralisé se fait ressentir bien après la chute du communisme, bien que les développements de la loi comptable et de la loi fiscale soient séparés (voir aussi King et al., 2001). Les dates limites des étapes dans l'évolution

⁷ Pour le cas de l'Espagne, les éléments retenus par Lamb et al. (1998) sont repris partiellement et dans un contexte différent, par Gallego (2004), qui analyse les différences temporaires et permanentes dans le cas des entreprises espagnoles cotées.

réglementaire de la comptabilité et de la fiscalité ne sont pas les mêmes. Dans le tableau 4, nous avons combiné les étapes des évolutions comptable et fiscale en retenant comme repère soit les changements significatifs des règles comptables, soit des règles fiscales.

4.1 Evolution de la réglementation comptable

Avant 1990, la Roumanie a été fortement influencée par la comptabilité soviétique, avec très peu d'influences venues du reste du monde. Calu (2005, p. 40) utilise le mot « hermétique » pour qualifier le peu d'ouverture vers le monde libre de cette d'étape de l'évolution de la comptabilité roumaine. La réglementation comptable a été radicalement reformée après 1990, mais l'implémentation de cette réforme devient réalité seulement à partir de 1994. On pourrait retenir cette date pour point de départ dans l'identification des phases de l'évolution de la comptabilité roumaine. Néanmoins, nous préférons partir de 1990, pour surprendre quelques traits de la comptabilité telle quelle était pratiquée avant 1990 et immédiatement après. Dans le tableau 2, nous avons retenu les principaux modèles qui ont influencé les normes comptables en Roumanie. Les directives européennes sont en première ligne, mais l'impact des IAS/IFRS et des pratiques comptables roumaines ne doivent pas être négligés. Plusieurs étapes se dessinent donc en ce qui concerne l'évolution de la norme comptable applicable aux entités dans leurs comptes individuels. Les limites des intervalles sont données par les principaux actes normatifs roumains successifs qui réglementent la comptabilité et qui, en règle générale, élimine l'acte immédiatement précédent. Il y a plusieurs travaux antérieurs qui retracent l'évolution de la comptabilité roumaine après 1990 et dont nous nous sommes inspiré : Ionaşcu (2003, p. 122), Calu (2005, p. 213-218), Ionaşcu et al. (2007); Barbu et al. (2010), Albu et al. (2010).

Tableau 2– Principales étapes dans l'évolution des normes comptables roumaines après 1990

<i>Phase</i>	<i>Dates limites</i>	<i>Modèles principaux (source d'inspiration)</i>	<i>Acte normatif (notre traduction)</i>
1	1990-1993	Comptabilité d'origine soviétique	Arrêté du Conseil des Ministres 1885/1970 – jusqu'en 1991 Loi comptable no 82/1991, à partir de 1992
2	1994-1999	Comptabilité inspirée par la quatrième directive européenne, arrivée en Roumanie par filière française (King et al., - 2001 - avance comme explication probable pour cette source d'inspiration, des raisons culturelles et historiques ; en fait, la France a représenté, depuis la seconde moitié du XIX-ème siècle, le principal modèle pour les normes juridiques roumaines)	Loi comptable no 82/1991 Arrêté du Gouvernement no 704/1993
3	2000-2005	Arrivée des IAS/IFRS pour les entreprises d'intérêt public et pour certaines grandes entreprises	Loi comptable no 82/1991 Ordre du ministre des finances publiques no 94/2001 – pour les entités d'intérêt public – et Arrêté du Gouvernement no 704/1993, remplacé (à partir de 2003) par l'Ordre du ministre des finances no 306/2002 – pour les autres entités.
3'	2003-2005	une nouvelle version de normes comptables, pour les entreprises qui échappent aux IAS : cette nouvelle version cherche l'harmonisation	Loi comptable no 82/1991 Ordre du ministre des finances publiques no 306/2002

		avec les directives européennes, tout en empruntant certaines notions des IAS	
4	2006-2009	normes comptables conformes aux directives européennes	Loi comptable no 82/1991 Ordre du ministre des finances publiques no 1752/2005
5	2010-	normes comptables conformes aux directives européennes	Loi comptable no 82/1991 Ordre du ministre des finances publiques no 3055/2009

4.2 Evolution de la réglementation fiscale roumaine sur l'imposition des profits

Après 1990, l'évolution des normes fiscales concernant l'impôt sur le profit est très rapide : les changements se succèdent à un rythme⁸ qui pose bien de problèmes aux contribuables et, surtout, aux professionnels de la comptabilité. Pour identifier des phases dans l'évolution de la réglementation de l'impôt sur le profit (tableau 3) on retient comme critères principaux l'étendue des différences entre le résultat comptable et le résultat fiscal et les moments des changements importants de ces différences, changements imposés par des lois ou par des actes équivalents.

Tableau 3 – Principales étapes dans l'évolution des normes fiscales roumaines après 1990

<i>Phase</i>	<i>Dates limites</i>	<i>Principales caractéristiques de la relation comptabilité - fiscalité</i>	<i>Principaux actes normatifs</i>
1	1990	Pas de différence entre le résultat comptable et le résultat imposable	Loi no 29/1978
2	1991-1994	Apparition et émancipation timides des règles fiscales qui introduisent des limites pour certaines charges comptables	Loi no 12/1991
3	1994-1996	Tentative de séparation presque totale de la comptabilité et de la fiscalité pour certaines entreprises ; introduction des règles fiscales plus claires pour les autres	Ordonnance du Gouvernement no 70/1994
4	1997-2003	On revient à une seule catégorie d'entreprises, avec des pas timides vers la déconnexion de la comptabilité et de la fiscalité	Ordonnance du Gouvernement no 70/1994 modifiée radicalement par plusieurs loi et ordonnances
5	2004-2007	Une seule catégorie de contribuables, avec des règles fiscales plus claires ; un code des impôts créé en vue de l'adhésion à l'UE ; il y a de plus en plus de différences entre comptabilité et fiscalité ; exemples – la déconnexion totale de l'amortissement comptable et de l'amortissement fiscal et fin de la reconnaissance fiscale de la réévaluation des immobilisations corporelles	Loi 571/2003 – le Code des impôts
6	2008-	Continuation de l'étape précédente, avec des changements significatifs (dont notamment la reconnaissance fiscale de la réévaluation des immobilisations corporelles)	Loi 571/2003 modifié

Un mot sur la situation d'avant 1990 : il n'y avait pas d'impôt sur le profit – tout au moins il ne portait pas ce nom. Pratiquement toutes les entreprises appartenaient à l'Etat. Cela faisait que la même autorité jouait en même temps le rôle de propriétaire (investisseur) et de

⁸ Le code des impôts applicable à l'heure actuelle est entré en vigueur le 1 janvier 2004 et a été modifié, en moyenne, 7 fois par an, par des lois, ordonnances ou ordonnances d'urgence du Gouvernement.

collecteur d'impôts. Dans ces conditions, l'Etat avait le droit à une partie des profits réalisés par les entreprises (dénommées *unités économiques d'Etat*) – ce montant ne portait pas le nom d'impôt, mais s'appelait *versements des bénéfiques au budget d'Etat*. Il n'y avait pas un taux d'impôts proprement dit : on versait à l'Etat ce qui restait après les prélèvements pour les autres destinations des bénéfiques planifiés. Par contre, les bénéfiques qui dépassaient le plan étaient imposés à 35%. Le caractère strictement centralisé et contrôlé de l'économie roumaine de l'époque a conduit à une situation d'identité presque totale entre la norme comptable et celle fiscale, même si les définitions des charges et des produits étaient loin de leurs acceptions actuelles.

La première phase retenue dans notre analyse (l'année 1990) est caractérisée par la continuation des règles d'avant, avec certaines tentatives de mise à jour des normes. Il n'y a pas de différence entre le résultat comptable et le résultat fiscal : la nouvelle règle fiscale précise seulement que le bénéfice imposable représente la différence entre les produits de l'activité totale et les charges qui leurs correspondent, diminué des éléments déduits directement des résultats. Ainsi, la norme fiscale s'aligne sur la norme comptable qui, elle, n'a pas supporté de très grandes modifications par rapport à la période d'avant 1990. Cette période ne dure qu'un an – on la retient quand même, justement parce qu'elle est la continuation très fidèle de ce qui se passait avant.

En 1991 (début de la deuxième phase), une loi spéciale vient établir des règles un peu plus précises sur l'imposition des profits. D'un point de vue fiscal, les règles comptables sont toujours suivies, sauf en ce qui concerne les frais de représentation, de réception, sponsoring et la constitution de certaines réserves, limité par la loi annuelle du budget de l'Etat. Dans cette phase apparaissent les premières divergences entre traitement comptable et traitement fiscal de certains éléments. La loi fiscale fait, pour la première fois, référence à la perte fiscale – elle sera déductible des profits de l'exercice suivant. Cette phase va jusqu'en 1994, ce qui signifie qu'elle est à cheval sur deux périodes de l'évolution comptable : on passe, en 1994, d'une comptabilité moniste au système dualiste, avec les charges classifiées par nature.

La troisième période (qui 1995-1996) a comme point de départ une loi plus complète et plus adaptée sur l'imposition des profits. Cette nouvelle loi qui introduit des différences significatives entre résultat comptable et résultat fiscal. En fait, la forte inflation que subit le pays à l'époque⁹ a conduit l'autorité fiscale à tenter une actualisation à l'inflation des données comptables en vue d'établir l'impôt sur le profit. Il est introduit une séparation fiscale entre *grands contribuables* et autres contribuables. Pour la première catégorie, la comptabilité est toujours en coûts historiques, tandis que le résultat fiscal est obtenu après l'actualisation à l'inflation des données comptables. Ceci crée une séparation presque totale entre les deux résultats – le cas I, dans la classification de Lamb et al. C'est la raison pour laquelle nous ne retiendrons cette catégorie de contribuables dans les analyses qui suivent. Pour les *petits contribuables*, le point de départ dans le calcul du bénéfice imposable fiscal est le résultat comptable, avec certains retraitements qui, en théorie, devraient être assez importants : les coûts d'entretien des immobilisations, les frais de représentation, de réception, sponsoring et

⁹ Les données publiées par l'autorité roumaine (INS – Institutul Național de Statistică), disponible à l'adresse <http://www.insse.ro/cms/rw/pages/ipc.ro.do> (on l'a consulté le 15 novembre 2010) sont révélatrices de l'hyperinflation roumaine des années '90. Les taux de l'inflation sont 170,2% en 1991 ; 210,4% en 1992 ; 256,1% en 1993 ; 136,7 en 1994 ; 32,3% en 1995 ; 38,8% en 1996 ; 154,8% en 1997... Ce n'est qu'en 2005 que l'on arrive à un taux d'inflation à un chiffre (9%, par rapport à 11,9% l'année précédente).

la constitution de certaines réserves, intérêts et différences de changes sur les crédits bancaires.

A partir de 1997 (on entre dans la phase 4), on revient à une seule catégorie de personnes imposables, avec des différences entre règles comptables et normes fiscales. Les écarts entre les deux normes consistent notamment en des limites fiscales pour certaines charges. En plus, il est fait référence à la loi annuelle du budget qui, à son tour, peut introduire certaines limitations. En ce qui concerne l'amortissement de certaines immobilisations (celles correspondant à des investissements directs), à partir de 1998, on trouve une facilité fiscale – la possibilité soit d'utiliser sans restriction un amortissement accéléré, soit de déduire 20% de la valeur d'entrée dans le mois de la mise en fonction. Ce n'est que cette dernière qui peut générer une différence entre comptabilité et fiscalité, vu que l'amortissement accéléré est reconnu en comptabilité sans aucun problème. 1998 apporte une nouvelle possible source de différence comptabilité - fiscalité : les ventes à tempérament (cette situation sera valable jusqu'à un 2005). En même temps, les frais de publicité deviennent complètement reconnus fiscalement. Dans cette phase, on modifie souvent les règles fiscales, qui deviennent de plus en plus détaillées. Par exemple, à partir de 1999, les gains/pertes de change relatives aux devises détenues ne sont plus acceptées par le fisc. Pour certains investissements (immobilisations corporelles et même incorporelles), l'amortissement comptable commence à ne plus correspondre à l'amortissement fiscal, en raison de certaines facilités fiscales temporaires. On y trouve également une limitation de l'amortissement des voitures (qui s'est appliquée environ un an). En 2002, la limitation fiscale des différences de change disparaît. Le régime des intérêts est très variable : on passe d'une limitation de la déductibilité fiscale vers une reconnaissance totale pour revenir à une limitation partielle. La situation est assez compliquée, vu que soit tous les crédits sont traités de la même manière, soit il faut les séparer en fonction de leur provenance (le créancier est explicitement autorisé ou pas d'accorder des crédits). Les frais d'entretien des immobilisations ne seront plus limités fiscalement à partir de 2002.

La cinquième période (2004-2007) voit apparaître un code des impôts (code fiscal) qui réunit plusieurs impôts dont, notamment, l'impôt sur les profits et la taxe sur la valeur ajoutée. Les règles concernant l'impôt sur les profits sont assez semblables à celles qui viennent d'être remplacées. Il y a certaines restrictions supplémentaires sur la reconnaissance fiscale de certaines charges : existence des contrats, besoin d'en justifier la nécessité, existence de résultats comptables positifs, changement complet du régime fiscal des frais de sponsoring (qui ne change en rien leur place dans le tableau des relations comptabilité - fiscalité), déconnexion totale (en théorie) de l'amortissement comptable et fiscal, les frais de recherche et de développement deviennent déductibles intégralement, introduction explicite d'une limitation de la contribution de l'entité aux régimes de retraites et d'assurance supplémentaires (facultatives) pour les employés. Une nouveauté importante de ce code des impôts tient au régime fiscal des réévaluations des immobilisations corporelles : elles ne sont plus reconnues fiscalement. C'est pendant cette période (en 2005) que l'autorité fiscale renonce à l'imposition des produits des ventes à tempérament aux enchères et à mesure de l'encaissement, ce qui marque en certain retour vers l'identité du traitement comptable et fiscal.

La sixième phase (qui commence en 2008) est caractérisée principalement par des ajustements de la réglementation fiscale, dont les plus intéressants pour notre étude sont : on

revient à une reconnaissance totale des frais de déplacement (leur déductibilité fiscale n'est plus conditionnée par de l'existence d'un profit comptable) ; les frais relatifs aux automobiles deviennent non déductibles (du 1.05.2009 à 31.12.2010) ; la réévaluation des immobilisations corporelles redevient reconnue fiscalement.

5 Description des éléments pris en compte dans l'évaluation de la relation comptabilité - fiscalité

Nous considérons que les 18 éléments retenus dans le tableau 4 sont significatifs dans l'évaluation de la relation comptabilité – fiscalité en Roumanie.

1. Pour l'évaluation initiale des **immobilisations corporelles**, la règle comptable est, en général, suivie par la fiscalité. Le cas II (identité) est le plus présent. Pendant la deuxième période (1995-1996), les grands contribuables appliquaient des règles fiscales qui obligeaient à une actualisation en fonction du taux de l'inflation : les valeurs d'entrée des immobilisations étaient les mêmes qu'en comptabilité, sauf qu'elles étaient ajustées, ce qui nous permet de dire que c'est le cas I (déconnexion). Depuis 2006, les entreprises roumaines doivent introduire dans la valeur d'entrée des immobilisations les coûts liés aux obligations de démantèlement ; ces coûts ne sont pas reconnus fiscalement, ce qui fait que pendant les deux dernières périodes on identifie le cas II (identité), mais parfois le cas I (déconnexion, quant il y a des coûts estimés de démantèlement). La réévaluation a suivi les mêmes règles jusqu'en 2003 (sauf pour les grands contribuables en 1995-1996), pour les immobilisations corporelles (les autres immobilisations ne peuvent pas être réévaluées, ni en comptabilité, ni en fiscalité) – cas II, identité. A partir de 2004, les entités roumaines peuvent réévaluer en comptabilité, mais sans que ces nouvelles réévaluations soit reconnues au calcul de l'impôt sur le profit (cas I - déconnexion). C'est en 2008 que l'on revient à la reconnaissance fiscale des réévaluations - cas II (identité). Les coûts d'entretien des immobilisations n'apparaissent pas dans les études précédentes sur la relation comptabilité - fiscalité, en raison, sans doute, de leur manque de signification. Nous avons choisi de retenir cet item parce que la loi roumaine lui réserve, dans certaines périodes, un régime particulier. Ainsi, de 1995 à 2003, la déduction fiscale de ce genre de charge est limitée. En plus, pendant la période 1.05.2009 – 31.12.2010 certaines des charges de fonctionnement et d'entretien des automobiles ne sont plus déductibles du tout.

2. La dépréciation (autre que l'amortissement) des actifs immobilisés n'est pas admise par les normes fiscales – cas I, déconnexion. Pour la période 1991-1994, il n'y avait pas de règle fiscale explicite pour ce type de charge, tandis que la norme comptable en parlait – cas III. En fait, il est très peu probable que les entreprises roumaines aient constaté, à cette époque, des dépréciations réversibles, qui n'existaient pas dans la comptabilité d'origine soviétique... A partir de 2003, la règle fiscale interdit explicitement la déduction des pertes de valeur des immobilisations – c'est toujours le cas I.

3. Jusqu'en 1997, il n'y avait pas de règle spécifique ni comptable, ni fiscale pour les contrats de leasing. Leur comptabilisation se faisait en appliquant les règles générales valables pour les locations simples. On peut donc supposer une identité entre les deux jeux de normes, mais on ne retient rien dans le tableau 4, en raison justement de l'absence de référence explicite dans les normes. A partir de 1997, une loi spécifique vient réglementer le leasing - la comptabilité et la fiscalité suivent cette nouvelle loi, donc il y a identité (cas II). Jusqu'en

1999, tous les contrats sont traités comme des locations simples, tandis qu'après 1999, une modification vient séparer le leasing financier du leasing opérationnel – cette séparation est valable aussi bien en comptabilité qu'en fiscalité : le cas II se maintient. Par rapport aux études précédentes qui nous ont inspiré, nous avons introduit un item supplémentaire : le traitement comptable/fiscal des contrats le lease-back (cession bail). A partir de 2009, l'application du principe de prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique fait que la comptabilisation de ce genre de contrat, concrétisé dans un leasing financier, se fasse d'une manière qui s'éloigne du traitement fiscal – on arrive au cas I, déconnexion.

4. Avant 1990, l'amortissement des immobilisations était strictement réglementé à tous les niveaux : valeur amortissable, durée de vie, régime (méthode) d'amortissement. Cette situation se prolonge au-delà de 1990, ce qui fait que, jusque vers 2003, le cas II – identité – est le plus présent. A partir de 2004, la loi fiscale précise explicitement que l'amortissement fiscal est indépendant de l'amortissement comptable. Cela nous conduit directement vers le cas I – déconnexion. En réalité, on peut supposer que bien d'entreprises évitent deux séries de calculs distincts (comptable et fiscal), en essayant de retenir en comptabilité les éléments fiscaux sur l'amortissement, de sorte que, assez souvent, l'amortissement comptable est égal à l'amortissement fiscal. L'amortissement accéléré est permis depuis 1994, aussi bien en comptabilité qu'en fiscalité, mais seulement pour certaines catégories d'immobilisations. On y trouve une longue période d'identité entre les deux jeux de normes. Ce n'est qu'en commençant avec 2010 que les règles comptables reconnaissent que l'amortissement accéléré est moins utilisé en comptabilité – on passe au cas III', voire même I.

5. Avant 1994, il n'y avait pas de norme comptable ou fiscale sur les provisions. Ce n'est qu'en 1994 que la réglementation comptable introduit ces provisions, sans aucune influence fiscale : cas I – déconnexion. 1995 voit apparaître un arrêté du Gouvernement qui permet la reconnaissance fiscale de certaines provisions, dans certaines conditions : le cas I se maintient, même si on peut supposer que les entreprises (surtout les non cotées) ne constituent que les provisions reconnues fiscalement, ce qui nous conduit au cas V – la fiscalité domine.

6. Les règles fiscales ne font pas de référence aux subventions - le traitement fiscal suit le traitement comptable : cas III – la comptabilité mène. Cela veut dire que les subventions deviennent des produits imposables soit immédiatement (les subventions d'exploitations), soit sur la période d'amortissement de l'immobilisation ainsi financée.

7. La loi fiscale introduit une règle explicite sur les frais de recherche – développement à partir de 2004. Jusqu'à cette date, le norme comptable s'impose : cas III ; à partir de cette date c'est le cas II – identité.

8. L'évaluation des stocks se situe, dans les quatre premières périodes, dans le cas III – la comptabilité mène. Il n'y avait pas de règle fiscale explicite pour cet item, ce qui fait que les méthodes comptables s'imposaient en fiscalité (sauf pour les grands contribuables, en 1995-1996). A partir de 2004, la loi fiscale admet explicitement les méthodes comptables dans l'évaluation du coût. On identifie la même évolution pour l'évaluation des stocks à la sortie, sauf que la reconnaissance fiscale explicite commence dans la période 1997-2003. La dépréciation des stocks suit la même évolution que la dépréciation des immobilisations.

9. On ne trouve pas de règle fiscale directe concernant les contrats à long terme. C'est donc le cas III – la comptabilité mène. Dans la loi fiscale (depuis 1995) il y a tout de même une référence aux provisions pour garantie données aux clients dans les contrats de construction.

Ces provisions sont déductibles, à condition d'avoir enregistré les produits. Cela nous fait penser que le cas III devient le cas III' : la comptabilité mène, mais avec un effet de retour.

10. La capitalisation des charges d'intérêt est permise par la règle comptable à partir de 1994, sans que la norme fiscale en dise quelque chose : c'est le cas III. Ensuite, la norme comptable maintient cette possibilité et, à un certain moment, la norme fiscale suit, en précisant, d'une manière implicite, la même chose : on passe au cas II.

L'évolution du régime fiscal des charges d'intérêts dans d'autres situations que la capitalisation est beaucoup plus compliquée. Ainsi, on passe du cas III, valable jusqu'en 1994, au cas I – déconnexion. Ainsi, 1995 apporte une limitation de la déductibilité fiscale de toutes les charges d'intérêts, valable jusqu'en 1999. En 2000, les normes fiscales introduisent une distinction entre crédits provenant d'une institution autorisée (banques ou autres) et crédits provenant d'autres personnes (surtout associés et autres parties liées). Les charges d'intérêts relatives à la première catégorie de crédits sont déductibles sans limite (sauf pendant la période 2002-2004), tandis que les intérêts sur les autres crédits sont limités fiscalement. Ainsi, à partir de 2005, la limitation concerne seulement les intérêts de la deuxième catégorie de crédits.

11. Dans la comptabilité individuelle roumaine il n'y a pas eu, jusqu'en 2005, de norme spécifique traitant les actifs financiers d'une manière différente des autres actifs. Ce n'est qu'en 2006 que l'on introduit l'option (et non l'obligation) de séparer les actifs financiers et de leur appliquer des règles d'évaluations alternatives, dont notamment l'utilisation de la juste valeur pour certaines catégories. Dans la catégorie des actifs financiers, la norme fiscale distingue, à partir de 2000, entre titres de participation (actions et parts sociales détenues à long terme) et autres actifs financiers. Pour la première catégorie, la norme fiscale commence à s'éloigner de la norme comptable sur certains aspects concernant l'évaluation ultérieure : ça devient le cas I – séparation. Les autres actifs financiers restent dans le cas III – la comptabilité mène : on n'y trouve rien de précis dans la norme fiscale.

12. Nous avons choisi de séparer les différences de change en deux catégories : celles relevant des transactions commerciales (ventes et achats en devises) et celles relevant des opérations de financement (crédits en devises). Pour les premières, on commence par le cas III, on passe par une période de limitation fiscale (cas I) et on revient finalement au cas II. Les différences de changes sur opérations de financement ont la même évolution jusqu'en 2000, date à laquelle la norme fiscale introduit une limitation identique à celle concernant les intérêts : la déductibilité totale est acquise pour les pertes de change sur crédits bancaires et assimilés, tandis qu'intervient une limitation pour les crédits provenant d'autres sources. On peut supposer que le recours à des financements bancaires et assimilés dépasse largement le recours à d'autres crédits, ce qui nous permet de considérer qu'en pratique le cas II est le plus présent.

13. L'amortissement ou la autres dépréciation du fond commercial (résultant de la consolidation ou non) n'est pas reconnu fiscalement dans aucune des périodes étudiées : le cas I - déconnexion.

14. Le système des retraites en Roumanie a, pendant très longtemps, été exclusivement un système public : les cotisations sont obligatoires et sont collectées par un organisme public - les charges correspondantes sont déductibles, ce qui fait le cas II – identité. Par

contre, les cotisations aux régimes facultatifs de retraites sont limitées, du point de vue fiscal – cas I (parfois III')

15. C'est à partir de 1994 que l'on trouve une mention sur le changement de méthode comptable : il est possible, mais avec l'aval de l'autorité fiscale : cas V – la fiscalité domine. La situation change un peu après 2000, avec la connexion plus sérieuse de la comptabilité roumaine avec les directives européennes – on applique le principe comptable de permanence des méthodes, sans qu'il y ait de règle fiscale qui impose une quelconque approbation de la part des autorités fiscale dans ce sens. Le seul point où la norme fiscale intervient concerne l'évaluation des stocks : le changement de méthode est permis explicitement, à condition qu'il ait lieu au passage d'un exercice comptable au suivant, ce qui ne diffère point de la norme comptable.

16. Dans la comptabilité roumaine d'avant 1990 il n'y avait pas de mention explicite à un quelconque processus de consolidation, dans le sens occidental du terme. En fait, l'organisation des entreprises roumaines à l'époque était extrêmement centralisée, à plusieurs niveaux, et comportait une transmission obligatoire des données comptables vers l'échelon supérieur qui centralisait ces données. Cette centralisation ressemblait un peu à une sorte de consolidation... Depuis 1990, la norme comptable roumaine initiale ne comprenait pas de règle concernant la consolidation des comptes. Ce n'est qu'en 2000 que la norme est complétée avec des obligations de consolidation. De toute façon, la consolidation des comptes n'a pas de conséquences fiscales : le cas I – déconnexion.

17. Les amendes, frais de représentation, de réception et de sponsoring sont reconnus fiscalement dans des limites qui nous permettent d'identifier le cas I – déconnexion. Dans la pratique, il arrive souvent que les responsables des entreprises limitent leur frais réels aux niveaux fiscaux.

18. La reconnaissance fiscale des frais de publicité a été limitée pendant la période 1990-1997 : le cas I. Depuis cette date, il n'y a plus de limitation fiscale concernant la publicité : cas II - identité. La présence des ventes à tempérament dans notre étude se justifie par leur régime fiscal changeant à travers la période que nous avons retenue. Jusqu'en 1998, le régime comptable et fiscal coïncidaient. De 1998 à 2005, les produits et les charges générés par certaines ventes à tempérament étaient reconnus fiscalement non pas à la vente, mais au règlement. Cela pourrait nous conduire à l'identification du cas I – déconnexion. En fait, c'était plutôt le cas V parce qu'une bonne majorité des comptables comptabilisaient à la manière fiscale, en ignorant les règles comptables. Une particularité de la réglementation fiscale roumaine est la limitation fiscale des frais de déplacement jusqu'en 2007 : cas I – déconnexion. Ce n'est qu'à partir de 2008 que ces frais deviennent complètement déductibles. Les échanges d'actifs ne sont pas réglementés dans la législation comptable roumaine jusqu'en 2010. Ainsi, la comptabilisation de ce genre de transactions se faisait en suivant les normes fiscales : cas IV – la fiscalité mène. A partir de 2010, la norme comptable s'aligne explicitement sur la norme fiscale, ce qui nous conduit au cas II – identité.

Tableau 4 – Mesure de la relation comptabilité - fiscalité en Roumanie

<i>Le domaine</i>	<i>1991-1994</i>	<i>1995-1996, petits contribuables</i>	<i>1997-2003</i>	<i>2004-2007</i>	<i>2008-2009</i>	<i>2010</i>
1. Comptabilisation et évaluation des immobilisations corporelles						
a) évaluation du coût	II	III	III	II	II, parfois I	II, parfois I
b) réévaluation	II	II	II	I	II	II
c) coûts d'entretien	II	I	I	II	II et I	I et II
2. Dépréciation des actifs immobilisés	III	I	I	I	I	I
3. Opérations de leasing :						
a) classification des contrats	-	-	II	II	II	II
b) cession-bail (lease-back)	-	-	III	III	III et I	I
4. Amortissements						
(a) normaux	II	II	II	I	I	I
(b) accélérés	-	II	II	II	II	III', I
5. Provisions	-	I, parfois V	I, parfois V	I, parfois V	I, parfois V	I, parfois V
6. Subventions	III	III	III	III	III	III
7. Frais de recherche et de développement	III	III	III	II	II	II
8. Evaluation des stocks						
(a) évaluation du coût	III	III	III	II	II	II
(b) à la sortie	III	III	II	II	II	II
(c) dans d'autres situations (dépréciation)	III	I	I	I	I	I
9. Contrats à long terme	III	III'	III'	III'	III'	III'
10. Charges d'intérêts						
(a) capitalisation	-	III	II	II	II	II
(b) autres situations						
- crédits bancaires et assimilés	III	I	II et I	I et II	II	II
- autres crédits	III	I	I	I	I	I
11. Actifs financiers :						
- titre de participation;	III	III	III, puis I	I	I	I
- titre à court terme et autres actifs financiers	III	III	III	III	III	III
12. Variation des cours des monnaies étrangères						
(a) pour les transactions commerciales	III	I	I, puis II	II	II	II
(b) pour les financements	III	I	II (et I)	II (et I)	(II et I)	(II et I)
13. Fond commercial (hors consolidation)	-	I	I	I	I	I

<i>Le domaine</i>	<i>1991-1994</i>	<i>1995-1996, petits contribuables</i>	<i>1997-2003</i>	<i>2004-2007</i>	<i>2008-2009</i>	<i>2010</i>
14. Régime des retraites (a) cotisations obligatoires (b) contributions facultatives	II -	II -	II -	II I	II I	II I
15. Changement des politiques comptables et correction des erreurs	-	V	V	III et V	III et V	III et V
16. Le régime des groupes d'entreprises	-	-	I	I	I	I
17. Amendes, frais de représentation, de réception, sponsoring	III	I	I	I	I	I
18. Autres éléments a) frais de publicité b) ventes à tempérament c) frais de déplacement d) échange d'actifs	I II I -	I II I IV	II I ou V I IV	II I et II I IV	II II II IV	II II II II

6 Interprétation des données et un petit pas vers la comparabilité internationale

Nobes et Scwencke (2006) proposent un développement de la démarche de Lamb et al. (1998), en suggérant deux indices qui mesurent le degré d'influence de la fiscalité sur la comptabilité. Ils commencent par établir que les cas II et III décrivent des pratiques comptables et fiscales identiques. Ainsi, pour effectuer des comparaisons sur l'influence de la comptabilité sur la fiscalité, il faut se concentrer sur les cas I (indépendance) III', VI et V. L'indice proposé peut prendre deux mesures : le minimum (cas IV/V moins cas I) et le maximum (cas III'/IV/V moins cas I). Nobes et Scwencke (2006) utilisent ces indices pour placer la Norvège dans un contexte international, en comparant la situation de ce pays (quatre périodes) aux résultats des études de Lamb et al. (1998). Nos ambitions sont nettement plus limitées : dans le tableau no. 5, on se contente de comparer les différentes périodes en Roumanie, en vue d'identifier un sens à l'évolution de la liaison comptabilité – fiscalité.

Les indices minimum et maximum calculés ci-dessus nous permettent de dire qu'en Roumanie, la relation comptabilité – fiscalité, au niveau de l'impôt sur le profit, est caractérisée par une déconnexion assez importante, tout au moins en ce qui concerne les règles écrites comptables et fiscales. Cela confirme les propos de Petre et Lazăr (2006).

Tableau 5 – Comparaison longitudinale de la relation comptabilité – fiscalité en Roumanie

<i>Le domaine</i>	<i>1991-1994</i>	<i>1995-1996, petits contribuables</i>	<i>1997-2003</i>	<i>2004-2007</i>	<i>2008-2009</i>	<i>2010</i>
Cas I – Déconnexion	2,0	11,5	11,0	13,0	11,5	12,5
Cas II – Identité (Connexion totale)	6,0	5	9,5	12,5	14,5	14,5
Cas III – La comptabilité mène	14,0	8	6,5	3,5	3,0	2,5
Cas III' – La comptabilité mène, mais avec un effet de retour	0,0	1	1,0	1	1,0	1,5
Cas IV – La fiscalité mène	0,0	1	1,0	1	1,0	0,0
Cas V – La fiscalité domine	0,0	1,5	2,0	1	1,0	1,0
N/A	10,0	4,0	1,0	0,0	0,0	0,0
<i>Total</i>	<i>32,0</i>	<i>32,0</i>	<i>32,0</i>	<i>32,0</i>	<i>32,0</i>	<i>32,0</i>
Indice minimum (cas IV/V – cas I)	-2,0	-9,0	-8,0	-11,0	-9,5	-11,5
Indice maximum (cas III'/IV/V – cas I)	-2,0	-8,0	-7	-10,0	-8,5	-10

7 Conclusion, apports et limites

Pour évaluer le lien entre la comptabilité et la fiscalité en Roumanie, nous avons appliqué le cadre d'analyse proposé par Lamb et al. (1998) et développé par Nobes et Schwenke (2006). Les six cas proposés par ses auteurs vont de l'identité entre les deux catégories de règles à la séparation totale, en passant par divers cas intermédiaires d'influence soit de la comptabilité sur la fiscalité, soit de la fiscalité sur la comptabilité. Pour la situation de la Roumanie, des études précédentes (King et al., 2001 ; Petre et Lazăr, 2006, Fekete et al., 2009) nous suggèrent une certaine déconnexion *de jure* contre une certaine connexion *de facto*. Nos résultats confirment, pour la période 1994 – 2010 la déconnexion *de jure* : les indices proposés par Nobes et Scwencke (2006) sont largement négatifs, ce qui veut dire que le cas I – déconnexion – est beaucoup plus présent que les cas où la fiscalité est plus influente (III', IV et V). Ce constat de déconnexion *de jure* ne correspond pas forcément à la réalité des pratiques comptables, surtout au niveau des PME. Les praticiens comptables perçoivent la comptabilité et la fiscalité comme étant très liées.

La période d'analyse de la relation comptabilité – fiscalité en Roumanie est très courte, en raison de l'évolution politique et sociale du pays. La comparaison avec les résultats des études antérieures est difficile, vu le niveau de développement économique des pays en question et, surtout, les facteurs historiques, politiques, économiques etc. qui ont contribué à la création et au développement des systèmes comptables et fiscaux de ces pays. Il serait très intéressant de faire une comparaison entre la Roumanie et les autres pays du bloc ex-soviétique. Les similitudes entre ces pays-là sont plus marquées que leurs différences en ce qui concerne la période d'analyse, le point de départ et les évolutions ultérieures de la comptabilité et de la fiscalité. Pour l'instant, les données nous manquent pour réaliser un tel exploit... Nobes (2004)

propose un cadre d'analyse de la pollution fiscale de la comptabilité, en établissant une sorte de note pour les 16 éléments repris de Lamb et al. (1998). Ainsi, on peut parler de pollution fiscale lorsque la norme fiscale est suivie en comptabilité exactement ou presque. Il serait intéressant d'appliquer cette nouvelle grille d'analyse au cas roumain.

Notre étude porte seulement sur les normes comptables et fiscales : on a extrait les principales règles écrites. Au niveau des pratiques comptables et fiscales, il est possible de retrouver une situation concrète différente, surtout au niveau des PME et des entreprises non cotées. Sans avoir une confirmation empirique, on peut supposer qu'une bonne majorité de ces entités orientent la comptabilité vers une connexion étroite avec la fiscalité, pour éviter notamment deux séries de calculs différents : comptables et fiscaux¹⁰. Il semblerait que c'est plus facile (et surtout, moins coûteux) de tenir un seul jeu de registres utilisé aussi bien à des fins comptables que fiscales. C'est dans l'évaluation de la liaison pratique de la comptabilité et de la fiscalité que peuvent être conduites des nouvelles recherches.

8 Bibliographie

- Aisbitt, S. (2002). Tax and accounting rules: some recent developments. *European Business Review* 14 (2): 92-97
- Albu, C. N., Albu, N., Alexander, D. (2010). Accounting change in Romania - a historical analysis. 31ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Nice
- Alexander, D., Nobes, C. (2004). *Financial Accounting – an International Edition*. 2nd edition. Harlow: Pearson Education Limited
- Ascenzo, M. d', England, A. (2003). The Tax and Accounting Interface. *Journal of the Australasian Tax Teachers Association* 1 (1): 24-38
- Azmi, A. (2008). The relationship between taxation and financial reporting: the case of Malaysia. *The Business Review, Cambridge* 10 (1): 96-103
- Barbu, E., Farcane, N., Popa, A. (2010). Looking for an Accounting Identity. The Case of Romania during the 20th Century. Cahier de recherche n°2010-03 E2 de CERAG, Unité Mixte de Recherche CNRS / Université Pierre Mendès France Grenoble 2
- Blake, J., Akerfeldt, K., Fortes, H., Gowthorpe, C. (1997). The relationship between tax and accounting rules – the Swedish case. *European Business Review* 97 (2): 85-91.
- Calu, D. A. (2005). *Istorie și dezvoltare privind contabilitatea din România*. București: editura Economică.
- Cuzdriorean, D. D. (2010). The relation between accounting and taxation: a brief international literature review. *Analele Universității din Oradea - științe economice* XIX (1): 496-502
- Feleagă, N., Ionașcu, I. (1993). *Contabilitate financiară – vol. 1*. București, editura Economică
- Flower, J. (with Ebbers, G.) (2002). *Global financial reporting*. Houndmills et New York: Palgrave
- Formigioni, H., Pompa Antunes, M. T., Paulo, E. (2009). Difference between accounting profit and taxable profit: an analysis of management of accounting results and tax management at Brazilian public companies. *Brazilian Business Review* 6 (1): 42-58

¹⁰ Ceci n'est pas une particularité roumaine. Rossignol (1999) constate que pour les petites entreprises françaises, « l'inertie est considérable et on ne peut leur imposer des règles sophistiquées ni surtout des différences compliquées avec la comptabilité fiscale... ».

- Gallego, I. (2004). The accounting and taxation relationship in Spanish listed firms. *Managerial Auditing Journal* 19 (6): 796-819
- Gavana, G., Guggiola, G., Marenzi, A. (2010). Evolving connections between tax and financial reporting in Italy. Università dell'Insubria – facoltà di economia (à l'adresse http://eco.uninsubria.it/dipeco/Quaderni/files/QF2010_1.pdf, consulté le 14 septembre 2010)
- Goncharov, I., Werner, J. R. (2009). Financial and tax alignment in cross-country accounting research. A l'adresse http://www.whu.edu/cms/fileadmin/redaktion/LS-ExReWe/Do_legal_payouts_matter.pdf (consulté le 30 octobre 2010).
- Ionașcu, I. (2003). *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane – studii privind paradigmele și practicile contabile*. București, editura Economică.
- Ionașcu, I., Ionașcu, M., Olimid, L., Calu, D. A. (2007). An empirical evaluation of the costs of harmonising Romanian accounting with international regulations (EU Directives and IAS/IFRS). *Accounting in Europe* 4 (2): 169-206
- Istrate, C. (2006). Quelques observations sur l'application des IAS/IFRS en Roumanie. *Accounting and management informations systems*, supplément : 128-135.
- King, N., Beattie, A., Cristescu, A.-M., Weetman, P. (2001). Developing accounting and audit in a transition economy: the Romanian experience. *European Accounting Review*, 10 (1): 149-171
- Lamb, M., Nobes, C., Roberts, A. (1998). International variations in the connections between tax and financial reporting. *Accounting and Business Research*, 28 (3): 173-187.
- Nobes, C. (2004). A Conceptual Framework for the Taxable Income of Businesses, and How to Apply it under IFRS. *Certified Accountants Educational Trust*, London, January 2004 (à l'adresse http://www.accaglobal.com/documents/tech_tp_n03.pdf, consultée le 18.09.2010)
- Nobes, C. (2008). Accounting classification in the IFRS area. *Australian Accounting Review* 18 (3): pp. 191-198
- Nobes, C., Schwencke, H. R. (2006). Modelling the links between tax and financial reporting: A longitudinal examination of Norway over 30 years up to IFRS adoption. *European Accountign Review* 15 (1): 63-87.
- Oliveras, E., Puig, X. (2007). The changing relationship between tax and financial reporting in Spain. *Accounting in Europe* 2 (1) : 195 – 207
- Petre, G., Lazăr, A. (2006). Agenții economici au o contabilitate subordonată fiscalității ?. *Revista Finanțe publice și contabilitate* 6: 5-6
- Raby, W. L., Richter, R. F. (1975). Conformity of tax and financial accounting. *Journal of Accountancy (pre-1986)* 139 (3): 42-48
- Rossignol, J. L. (1999). Comptabilité et fiscalité : chronique d'une relation « impérieuse ». *Comptabilité-Contrôle-Audit* 5 (2) : 5-24.
- Rossignol, J. L. (2002). La politique fiscal-comptable des entreprises françaises: une etude exploratoire. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 8 (1) : 89-110.
- Schanz, D., Schanz, S. (2010). Finding a new corporate tax base after the abolishment of the one-book system in EU member States. *European Accounting Review* 19 (2): 311-341
- Suzuki, K. (2005). Influence of Institutional Relationship between Financial Reporting and Taxation on Corporate Governance in Japan. Graduate School of Business Administration Kobe University, (à l'adresse <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/summary?doi=10.1.1.79.5609>, consulté le 1.10.2010)
- Viandier, A., Lauzainghein, C. de (1993), *Droit comptable*, 2^e édition, Dalloz, Paris
- Whitaker, C. (2005). Bridging the Book-Tax Accounting Gap. *The Yale Law Journal* 115 (3): 680-726