



HAL
open science

DILEMMES DANS L'HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE. SITUATION DES NORMES ESPAGNOLES

Jose Antonio Lainez Gadea, Susana Callao Gaston, M. Mar Gasaca Galan,
Jose Ignacio Jarne Jarne

► **To cite this version:**

Jose Antonio Lainez Gadea, Susana Callao Gaston, M. Mar Gasaca Galan, Jose Ignacio Jarne Jarne.
DILEMMES DANS L'HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE. SITUATION DES
NORMES ESPAGNOLES. Recherches en comptabilité internationale, May 1994, France. pp.cd-rom.
hal-00823508

HAL Id: hal-00823508

<https://hal.science/hal-00823508>

Submitted on 14 Aug 2014

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.

DILEMMES DANS L'HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE. SITUATION DES NORMES ESPAGNOLES

**José Antonio Laínez Gadea
Susana Callao Gastón
M. Mar Gasca Galán**

José Ignacio Jarne Jarne

I. INTRODUCTION

Aujourd'hui, et déjà depuis quelques années, nous nous trouvons devant un processus d'ouverture vers l'extérieur et de suppression des frontières. Il en résulte une importante internationalisation de l'activité patronale, non seulement au niveau de l'activité commerciale ou de production mais aussi au niveau de la recherche de financement sur les marchés financiers de différents pays.

Ceci nous porte vers une augmentation importante du nombre des entreprises multinationales, qui travaillent dans plus d'un pays, et vers une croissante internationalisation des marchés financiers. En définitif, on assiste à l'internationalisation de l'usage des états financiers élaborés par les entreprises, ce qui suppose un changement dans ses nécessités d'informations.

Le fait que l'information financière des entreprises soit utilisée par des usagers de différents pays implique la nécessité que celle-ci puisse être compréhensible et comparable par tous ceux-là. Ceci justifie la nécessité d'harmoniser internationalement les critères selon lesquels est élaborée et présentée la dite information.

Le dit processus d'harmonisation a été lancé par différents organismes internationaux dans le but d'améliorer l'homogénéité de l'information financière. L'inconvénient est l'effort de changement et d'adaptation que doivent fournir les pays s'ils veulent atteindre cet objectif, effort qui dans beaucoup de cas est rendu difficile de par les racines culturelles existantes, les différents systèmes juridiques, les différents systèmes d'imposition, etc.

Evidemment, l'harmonisation comptable n'a pas avancé en même temps que l'expansion et l'internationalisation de l'activité et, comme le signalent Emeryonu et Gray (1993), malgré les efforts réalisés durant les vingt dernières années, ceux qui cherchent à promouvoir l'harmonisation internationale en matière de comptabilité continuent à être confrontés à des problèmes considérables.

Dans la présente communication nous étudions les diverses alternatives d'harmonisation comptable, le travail réalisé par les différents organismes harmonisateurs et le résultat atteint, ainsi que les perspectives futures de ce processus tendant à parvenir à une meilleure uniformité dans les critères internationaux.

D'autre part, nous référons au cas espagnol, en décrivant la manière dont s'est déroulée l'harmonisation en Espagne et en analysant les différences qui existent entre sa forme actuelle et celle de l'Union Européenne, d'un côté, et celle de l'IASC d'un autre côté.

II. EFFETS DES EFFORTS HARMONISATEURS AU NIVEAU INTERNATIONAL

Principaux organismes harmonisateurs

Le processus d'harmonisation a été lancé par divers organismes qui actuellement mettent une touche finale au travail d'homogénéisation des méthodes et normes comptables dans la perspective du cadre régional ou bien du cadre mondial.

Ensuite nous allons décrire brièvement les organismes, aussi bien régionaux que mondiaux, que nous considérons les plus remarquables jusqu'à aujourd'hui dans le développement atteint ce processus d'harmonisation, en commentant principalement les activités et les progrès les plus récents.

Comité des Normes Internationales de Comptabilité (IASC)

C'est une organisation de portée mondiale et à caractère professionnel, créée en 1973 comme réponse à la nécessité d'harmonisation des réglementations comptables de différents pays et ayant des objectifs concrets en relation avec la formulation et la diffusion, dans tous les pays du monde, de normes comptables pour la présentation des états financiers et comme dernière finalité l'amélioration et l'harmonisation des réglementations et des procédés comptables.

Dans un premier instant le modèle harmonisateur de l'IASC fut caractérisé par l'émission d'un grand nombre de normes qui présentaient une proportion élevée d'options pour le traitement des différents aspects réglementés par celles là mêmes. Cependant notre objectif n'est pas de commenter le passé mais plutôt les progrès les plus récents et les projets futurs.

Le travail le plus important développé par l'IASC ces dernières années a été le processus de révision des normes mené à terme, en réduisant le nombre des procédures facultatives observées dans ces normes avec pour objectif de se diriger vers des meilleurs bases de comparaison.

Le point de départ a été Le Statement of Intent sur la Homogénéité de Comparaison des Etats Financiers, dans lequel on relève les propositions du ED 32 sur homogénéité

des états financiers à incorporer dans la révision des normes et qui supposeraient l'élimination des traitements comptables auparavant permis et la position de l'IASC pour savoir quel doit être le traitement préférentiel parmi ceux qui restent autorisés.

A partir de ce moment s'ouvre une nouvelle étape dans le travail harmonisateur de cet organisme marquée par une plus grande rigidité de ses normes.

Jusqu'à aujourd'hui ont été approuvées les normes suivantes parmi celles affectées par le projet de homogénéité mentionné.

IAS 2: "Stocks".

IAS 8: "Bénéfices ou pertes nets de l'exercice comptable, erreurs fondamentales et changements des politiques comptables".

IAS 9: "Activités de recherche et développement".

IAS 11: "Contrats de construction".

IAS 16: "Immobilisations corporelles".

IAS 18: "Recettes".

IAS 19: "Coût des prestations retraite".

IAS 21: "Les effets des variations dans le taux de change".

IAS 22: "Combinaisons d'entreprises".

IAS 23: "Capitalisation des intérêts".

D'autre part est approuvée la IAS 7 "Etats des flux de trésorerie" qui remplace l'ancienne IAS 7 "Etat d'origine et application des fonds".

En ce moment d'autres projets en cours d'exécution par l'IASC sont ceux en rapport avec les thèmes suivants:

• "Instruments financiers" (ED 48), qui affecte, dans une certaine mesure la IAS 25.

• "Impôts sur les bénéfices" (ED 33), qui modifie la IAS 12.

• "Bénéfices par action".

• "Immobilisations incorporelles".

Ces deux derniers thèmes n'avaient pas encore fait l'objet d'une norme spécifique de la part de l'IASC. De plus, l'IASC examine actuellement la IAS 14 "Information segmentée" pour déterminer s'il est nécessaire ou pas de la réviser.

Dans un futur proche l'IASC a également prévu d'entreprendre une série de projets parmi lesquels nous pouvons citer: les assurances, les activités discontinues, les banques, l'information intermédiaire, l'information financière à présenter en dehors des états financiers, les plantations, les industries minières, l'élevage, les nécessités d'information dans les pays en voie de développement et la comparaison du contenu de leurs normes avec les requêtes nationales et celles de la IV Directive.

En définitif, le processus de révision des normes et le développement de nouveaux projets par l'IASC abordés d'un point de vue plus normatif que dans la première étape décrite antérieurement, paraissent indiquer une importante progression dans l'homogénéité tant souhaités des états financiers.

Fédération Internationale des Comptables (IFAC)

C'est un organisme de portée mondiale fondé en 1977 avec pour objectif d'harmoniser la profession d'auditorat dans son aspect technique, déontologique et au niveau de la formation professionnelle.

Le programme de travail ordinaire de cet organisme est exécuté par le Conseil, ses cinq Comités permanents principaux (Pratiques internationales de l'Auditorat, Education, Ethique, Comptabilité Financière et de Gestion et Secteur Public) et plusieurs groupes spéciaux de travail.

Les dernières activités achevées par cette organisation consistent en l'émission de quelques déclarations et normes au sujet de la connaissance de la profession d'auditorat, du maintien de la qualité des services d'auditorat, de la spécialisation de la profession comptable, ainsi que l'application des normes internationales d'auditorat aux états financiers des gouvernements et autres entités non commerciales du secteur public, entre autres.

En vue du futur, l'IFAC a approuvé un plan stratégique qui a pour but de définir clairement les objectifs et activités de l'organisation et de les faire connaître

mondialement. En tant que représentant international de la profession comptable elle a l'intention de promouvoir la fonction des audits et leurs organisations nationales et régionales, ainsi que contribuer au développement international de l'activité patronale et des marchés de capitaux.

Organisation pour la Coopération et le Développement Economique (OCDE)

Il s'agit d'un organisme de portée mondiale qui, à la différence des précédents, a un caractère public plus que professionnel. Il possède un groupe de travail sur les normes de comptabilité qui s'occupe de questions destinées à promouvoir l'harmonisation internationale de la comptabilité et les pratiques dans ses états membres.

Dans ce sens, depuis 1990 elle est intervenue activement dans la prestation d'assistance technique et consultation pour la réforme de la comptabilité dans plusieurs pays, plus spécialement en Europe centrale et en Europe de l'Est.

Les thèmes abordés plus récemment par le groupe de travail sont en relation avec la comptabilité et l'auditorat environnementaux, l'application du principe de prudence dans les pays membres et la comptabilisation des instruments financiers.

Organisation des Nations Unies (ONU)

C'est un organisme à caractère public et de portée mondiale qui, dans le cadre de son Conseil Economique et Social et à la suite de la proposition de la Commission des Entreprises Transnationales, créa en 1979 un Groupe Intergouvernemental de Travail d'Experts en Normes de Comptabilité et Présentation de Rapport. Ce Groupe tient des réunions de travail périodiques, en ayant abordé durant les sessions les plus récentes la problématique de la comptabilité internationale et les derniers événements survenus dans la sphère comptable de différents pays. Concrètement la douzième session célébrée à Genève en Mars dernier s'est occupé également d'aspects tels que: subventions et autres aides officielles, location, nouveaux instruments financiers et comptabilité environnementale.

L'Union Européenne (UE)

A la différence des précédents la UE est un organisme de portée régionale et à caractère public. Son travail harmonisateur s'est formé principalement autour des directives IV et VII.

L'objectif d'harmonisation que se fixe la UE est plutôt l'obtention d'une normalisation comptable Européenne l'établissement de conditions juridiques minimales équivalentes en concordance avec la portée de l'information financière à publier et à assurer l'équivalence et les moyens de comparaison de l'information des comptes annuels.

Le modèle harmonisateur adopté, face à l'existence de très diverses situations légales dans les différents pays et à la pression de différents groupes pour qu'il n'y ait pas de changements excessifs de la réglementation, a été d'une prédominance descriptive, avec une quantité élevée d'options à l'intérieur des normes, ce qui dote le modèle d'une importante flexibilité (facilitant l'adaptation des pays membres), mais rendant difficile la comparaison.

Aussi, nous pensons, qu'une fois que les pays membres auront dépassé cette étape d'adaptation, le modèle d'harmonisation européen devrait s'orienter vers une plus grande normalisation pour parvenir à une plus grande uniformité et homogénéité de l'information financière.

Parmi les dernières activités harmonisatrices de la UE nous devons signaler les efforts de coordination avec l'IASB, principalement au travers de la FEE, et la création d'un Forum Consultatif de Comptabilité composé de professionnels de la comptabilité et de représentants des organes régulateurs de la comptabilité dans la Communauté.

Parmi les aspects comptables évoqués dernièrement par ce Forum lors de sa Session du 17 Septembre 1993 signalons ceux portant sur les subventions officielles, la monnaie étrangère, les locations et la comptabilité environnementale.

Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)

Comme la UE elle a une portée régionale, mais dotée d'un aspect plus professionnel. Elle se forme en 1986 après la fusion du Groupe d'Etudes des Experts Comptables Européens et l'Union Européenne de Experts Comptables, Economiques et Financiers, pour représenter la profession comptable européenne au niveau international et pour veiller au perfectionnement et à l'harmonisation de la profession comptable en Europe. Ce n'est pas un organe normatif mais il est lié étroitement au Forum Consultatif de la UE, à l'IASC et au Groupe de Travail de l'OCDE.

La FEE achève des recherches sur des thèmes en relation avec l'information financière en Europe et publie des rapports destinés à améliorer l'harmonisation et les moyens de comparaison de celle-ci. Ses publications les plus récentes traitent de l'application de la VII Directive, de la comptabilité et de l'auditorat environnementales, etc.

D'autre part, elle travaille sur des projets concernant la comptabilité des pensions en Europe, les instruments financiers et de certains aspects de la comptabilité bancaire et des assurances.

En plus des précédents, nous pouvons citer d'autres organismes harmonisateurs tels que l'Association Interaméricaine de Comptabilité (IAA), le Conseil Africain de Comptabilité, la Confédération des Comptables de l'Asie et du Pacifique (CAPA), la Fédération des Comptables de l'Association des Nations du Sud-Est Asiatique (ASEAN) et la Fédération Internationale des Experts Comptables Francophones (FIDEF). Tous ceux-là ont un caractère professionnel et un cadre régional.

En fin, parmi les divers organismes qui sont intéressés par le progrès de l'harmonisation comptable internationale, nous souhaitons détacher le rôle de l'Organisation Internationale de la Commission des Valeurs (IOSCO), laquelle pensons nous peut faire avancer d'une manière importante le niveau de l'homogénéité de l'information financière à travers des formalités d'information à exiger qui s'établissent autour des marchés des valeurs des pays distincts.

Sans doute, l'exigence d'une information homogène à l'intérieur des marchés des valeurs contribuera à la présentation de une information plus comparable et, de cette manière, au développement des marchés des capitaux et du commerce international. Dans ce sens, nous signalons que cette organisation réalise d'importants efforts de coordination avec les différents organismes internationaux impliqués dans le processus d'harmonisation comptable.

Effets de l'impulsion harmonisatrice dans les différents pays

L'effort que réalisent les divers organismes déjà signalés pour harmoniser la réglementation comptable et augmenter ainsi les bases de comparaison de l'information émise par les entreprises situées dans différents pays est indubitable. Cependant, il est nécessaire de se demander quel a été jusqu'à aujourd'hui le succès de ces efforts.

En nous axant sur le cadre de la UE nous devons signaler que tous les pays membres ont déjà adapté leurs réglementations à la IV Directive, instrument clé en matière d'harmonisation comptable; cela suppose un pas en avant dans le processus ce qui nous fait penser que l'on devrait continuer d'avancer dans le but d'approches chaque fois plus les différentes réglementations.

D'autre part, la IV Directive a servi aussi de modèle à suivre pour les pays en dehors du cadre de la Communauté, tels que les pays nordiques, la Suisse, l'Autriche, la République Tchèque, le Maroc etc.

En respect à la réglementation de l'IASC sa répercussion a été très différentes dans les diverses zones de développement. D'une part, les pays développés prennent en compte les normes de l'IASC au moment d'élaborer ses propres normes, mais sans oublier leur tradition comptable, étant plus importante l'approche dans les pays ayant une réglementation à prédominance professionnelle que dans ceux où l'organe régulateur par excellence est le secteur public.

Dans les pays à faible tradition comptable comme le Koweït, le Pakistan, Chypre, la Malaisie etc., les IAS ont été instaurées comme normes obligatoires. D'autres, comme Singapour, le Kenya, l'Égypte, etc., ont adopté les IAS comme bases pour l'établissement de leurs propres règles nationales.

En définitif, on observe que, bien que d'une forme lente, les impulsions harmonisatrices donnent lieu à des résultats positifs face à l'obtention d'une plus grande homogénéité dans l'élaboration et la présentation de l'information financière.

III. DILEMMES DU MODELE HARMONISATEUR

Nécessité de l'effort harmonisateur

La nécessité et faisabilité de l'harmonisation comptable a été amplement débattue au long des années 80 et continue d'être un thème de grande actualité, du à la difficulté de son obtention, étant un processus, qui comme le signalèrent Samuels y Oliga (1992), politiquement complexe, théoriquement compliqué et opérativement incertain.

Il existe une certaine division quant à l'obtention de résultats significatifs dans le cadre de l'harmonisation comptable internationale¹. Ainsi, des auteurs opinent que les différences existantes dans l'environnement comptable des différents pays rendent impossible l'efficacité des normes comptables qui traversent les frontières nationales; cependant d'autres auteurs expriment leur conviction que malgré l'existence de ces différences, les pressions en faveur de l'harmonisation sont tellement fortes qu'elles dépasseront ces barrières.

En ce sens, d'autres auteurs comme Evans y Taylor (1982) différencièrent la manière de penser existante en matière d'harmonisation en deux groupes: les uns qui pensaient que la propre évolution des pratiques comptables dans chaque pays conduirait à la réduction des différences entre ces mêmes pratiques, et les autres que le rôle des organismes internationaux tels que l'UE, l'IASB ou les Nations Unies, était indispensable pour faire progresser cette harmonisation. Douze ans plus tard nous pouvons observer comment le travail des organismes harmonisateurs est nécessaire et également insuffisant.

De n'importe quelle manière il est indubitable qu'actuellement l'harmonisation n'est pas uniquement une intention d'intervention, sinon un processus mis en marche par les différents organismes portés régionale comme mondiale, que nous avons cités antérieurement.

L'intérêt de l'harmonisation des pratiques comptables est postagé tant par les propres émetteurs de l'information comptable, que par les usagers de celle-ci, les marchés boursiers, les organismes supranationaux, etc². La convergence d'opinions quant à la nécessité de parvenir au plus grand degré d'harmonisation possible, doit s'expliquer au travers des effets positifs qu'elle générera, qui peuvent être précisés comme suit:

- rend possible que les investisseurs et analystes financiers comprennent les états financiers d'entreprises étrangères dans les quelles ils seraient intéressés d'investir.

¹ En rapport avec ce thème consulter Aitken e Islam (1984).

² L'intérêt et les effets de l'harmonisation sont abordés par des auteurs comme: Turner (1983), Van der Tas (1988), Nobes y Parker (1991, pp. 71-73), Lainez (1993, p. 79), entre autres.

- élimine une des principales barrières pour que les flux monétaires d'investissement ou de financement circulent avec une plus grande fluidité au niveau international.
- les entreprises qui sont haitent cherches une financement sur les marchés financiers hors de leur pays ne devraient pas incrémenter ses coûts d'élaboration des états financiers en les adaptants aux pratiques en vigueur dans ce dernier.
- pour les entreprises multinationales ces effets positifs augmentent considérablement, ainsi cela facilite le travail de préparer et réaliser la consolidation des états financiers des filiales situées dans les différents pays. De même, la qualification du staff directif des filiales serait beaucoup plus homogène face à une possible mobilité géographique de celui ci.
- un cas particulier concernerait les multinationales d'auditorat, qui veraient également bénéficiaires de la simplification de leur travail d'auditorat dans les différents pays.
- les autorités fiscales nationales pour la mesure du bénéfice patronnal auquel payent les entreprises étrangères, veraient leur travail facilité par l'existence de normes de reconnaissance uniforme des entrées et sorties au niveau international.
- les entités financière pourraient apporter un plus grand niveau de financement aux entreprises étrangères si l'évaluation du risque et l'estimation de l'entreprise était réalisé en accord avec les prémisses de l'élaboration homogène des états financiers au niveau international.
- les moyens de comparaison de la position compétitive d'une entreprise dans le cadre international se veraient augmentés notoirement, et celle ci pourrait connaître de la sorte la position stratégique qu'elle occupe dans son secteur d'activité.
- les pays qui n'ont toujours pas un système comptable développé (c'est à dire les pays en voie de développement) peuvent bénéficier de l'existence d'un modèle comptable homogène au niveau international et qui leur serve de base pour le développement du leur.

En définitif, l'harmonisation comptable au niveau international malgré les obstacles qu'elle rencontré (principalement dérivés de l'existence de différents environnements nationaux), est un processus nécessaire pour que la globalisation des marchés financiers au niveau mondial soit une réalité, c'est pourquoi nous plaidons pour la continuation des efforts harmonisateurs, car nous les considérons d'une grande utilité pour que la transmission de l'information comptable international soit effective. Cependant, l'harmonisation peut être orientée vers des différents directions que nous analysons dans le point suivant.

Modèles alternatifs d'harmonisation

Le développement du travail harmonisateur dans les différents cadres s'observe depuis différents points de vue et modèles harmonisateurs. Aussi surgissent une série de dilemmes relatifs au débat existant au niveau mondial en rapport au modèle harmonisateur à développer.

La structuration d'un modèle harmonisateur doit partir de la détermination d'une série de caractéristiques préalables, en résolvant par quelle voix d'action en va le régir. Ainsi, à notre avis, le modèle devra être défini selon les prémisses suivantes:

- *normalisation ou harmonisation comptable*: l'obtention de l'uniformité autant en pratique que dans les méthodes comptables au niveau international se développerait à l'intérieur d'un processus harmonisateur, même si la conciliation des pratiques comptables des différents pays, en posant une limite à son niveau de variation, serait l'objet d'un processus harmonisateur. Cependant, nous pensons que ces deux termes ne sont pas mutuellement

exclusifs, et de plus ils convergent quand le processus harmonisateur s'approche de l'uniformité.

- *harmonisation au travers du secteur public ou du secteur privé*: en observant le travail harmonisateur réalisé jusqu'à aujourd'hui, il ne fait pas de doute que les plus grands progrès dans ce domaine ont été obtenus grâce au travail réalisé par les organismes publics (comme dans le cas de la UE), dus fondamentalement à la nature corrective de la réglementation qui émane des propres organismes publics. De n'importe quelle manière, les organisations professionnelles présentes dans les différents pays et au niveau mondial, ainsi que le travail des multinationales d'auditorat, sont dans beaucoup de cas le moteur de l'harmonisation, en promouvant l'adoption de pratiques comptables déterminées qui répondent aux critères qui sont en train d'être appliqués dans le reste des pays.
- *choix d'un point de vue normatif ou descriptif*: l'adoption des pratiques comptables, de la part des organismes qui développent le travail harmonisateur, qui sont acceptées en généralité dans les pays impliqués dans le processus harmonisateur (point de vue descriptif) est celui qui a primé dans les différents essais réalisés jusqu'à aujourd'hui, mais le développement d'un cadre conceptuel dans lequel se définissent les objectifs de Etats Financiers et en accord à ces objectifs déterminer les pratiques comptables les plus adéquates (point de vue normatif) qui se développent ces dernières années dans des organismes comme le IASC avec la promulgation en 1989 de son cadre conceptuel.
- *rigidité ou flexibilité dans l'application des normes*: la réglementation comptable peut être définie de deux points de vue basiques, au travers de quelques normes comptables détaillées ou bien à travers la définition de quelques critères généraux (basiquement établis par les organisations professionnelles). Depuis le point de vue de l'harmonisation, il peut être convenant dans une première phase l'application d'une réglementation flexible pour que une fois atteint un certain degré d'homogénéité l'on réduise les alternatives initiales. Dans ce sens, Tua (1983, p. 1060) catalogue le modèle harmonisateur de la UE comme un système mixte, dans lequel coexistent ces deux modèles alternatifs, en maintenant le principe générale d'une image fidèle et en ajoutant une série de normes spécifiques.
- *harmonisation des normes et des environnements*: il est évident que l'obtention d'un niveau élevé d'homogénéité comptable est plus réalisable dans les zones géographiques où ils existent des lieux préalables économiques, culturels, historiques, etc., ainsi l'harmonisation de l'environnement des pays impliqués dans le processus harmonisateur serait désirable, même si à notre avis, il ne faut pas assujettir l'harmonisation comptable à celle de l'environnement, étant donné que l'intégration de différents aspects de l'environnement dépendra uniquement de la volonté des Gouvernements, ce qui est un objectif dans beaucoup de cas utopique.
- *l'obtention des moyens de comparaison* dans le domaine comptable est l'objectif poursuivi par l'harmonisation comptable internationale, même si l'uniformité et la rigidité dans l'application de quelques normes comptables au niveau international supposerait que beaucoup de pays impliqués observeraient le processus harmonisateur comme un élément colonialiste des pays qui ont un plus grand poids dans le cadre comptable international³. Aussi, considérons nous nécessaire l'application d'un modèle normatif pour augmenter la rigidité du modèle harmonisateur, au travers de la réduction des options permises initialement.

³ Dans ce sens s'exprime Choi (1991, p. 14-9) en relation à l'harmonisation des normes d'auditorat.

- *harmonisation au niveau régional ou mondial*: il est nécessaire de considérer la compatibilité des courants harmonisateurs existants dans les différents cadres géographiques entre eux et avec l'obtention de l'harmonisation au niveau mondial. Il serait nécessaire que les différents essais d'harmonisation au niveau régional, encore avec leurs traits distinctifs propres, entrent dans une ligne générale délimitée au niveau mondial par un organisme de caractère mondial qui pourrait bien être l'IASC.
- *application indistincte ou sélective de la réglementation*: il est indubitable que la structuration d'un modèle comptable pour tous les pays au niveau mondial pourrait faire plus de mal que de bien, ceci étant dû au différent status de développement économique, social, politique, etc. qui affecte les pays, et nous nous référons fondamentalement aux pays en voie de développement, dans lesquels, même si le modèle suivi par les pays les plus développés doit leur servir de référence valable, on devra implanter un modèle comptable approprié à leurs caractéristiques pour postérieurement joint au développement économique obtenir un modèle comptable en harmonie avec ceux existants dans le reste du pays.

En définitif, nous observons qu'il se pose un nombre important de dilemmes qui doivent être résolus pour parvenir à la définition du modèle harmonisateur à suivre. Ensuite, nous présentons le modèle qui à notre avis est le plus approprié pour l'obtention de résultats significatifs dans le processus harmonisateur au niveau mondial.

Futur de l'harmonisation comptable internationale

Dans le second aparté nous avons commenté les effets que l'harmonisation comptable a eus dans différentes zones géographiques. Les efforts harmonisateurs réalisés ont revêtu une forme qui ne se voulait pas trop rigide afin que leur acceptation fut la plus ample possible.

Nous pensons que ces modèles harmonisateurs "flexibles", même s'ils ont facilité leur acceptation initiale, doivent devenir beaucoup plus stricts, étant donné que les bases de comparaisons obtenues avec ces modèles ne sont toujours pas celles souhaitées.

Dans ce contexte, l'IASC laissait dans les IAS qu'elle avait émises en première phase diverses alternatives dans le traitement comptable des différentes parties. Au travers de l'étude du travail qu'a réalisé antérieurement l'IASC nous avons mis en évidence comment se réalise actuellement la révision des IAS afin de réduire les alternatives auparavant permises.

La réduction des alternatives et l'acceptation par les pays impliqués, direction qui reste à suivre, ne parviendront pas aux objectifs désirés si les organismes gouvernementaux de chaque pays ne s'investissent pas pour appliquer leur pouvoir coercitifs, en stimulant ainsi l'adoption de critères plus restrictifs qui opèrent au niveau mondial.

D'autre part en nous astringant à un cadre régional comme l'Union Européenne, nous remarquons que l'implantation des Directives a réussi à réduire d'une manière assez notoire la diversité comptable dans la UE⁴. Cependant, un nombre important d'aspects n'a pas été traité par les Directives: monnaie étrangère, contrats à long terme, subventions, etc. De même, les Directives s'expriment dans beaucoup de cas en des termes excessivement généraux qui font que, au lieu d'être parvenu à l'augmentation initiale des moyens de comparaison, il est nécessaire d'établir une réglementation au niveau communautaire comportant un plus grand nombre de détails donc une réduction des alternatives.

Le travail que d'autres organismes développent, et doivent continuer à développer, dans le processus harmonisateur doit être détaché: OCDE, ONU e IOSCO.

⁴ Dans cette ligne s'exprime Van Hulle (1992).

Spécialement importante nous parait la tâche à développer par l'IOSCO. Les marchés boursiers sont une des voies plus effectives pour parvenir à l'augmentation de la homogénéité au niveau international, ceci étant du aux conditions informatives que les entreprises doivent remplir si elles souhaitent être cotées sur un marché boursier déterminé. Ainsi l'homogénéisation de conditions au niveau international supposerait une impulsion définitive au modèle harmonisateur⁵. Aussi, le travail en coordination que développent pour le futur l'IASC comme l'IOSCO nous apparaît d'une grande importance.

En définitif nous pourrions synthétiser les aspects suivants selon lesquels, à notre avis, doit se dérouler le processus harmonisateur dans un temps futur:

- réduction des alternatives comptables instaurées jusqu'à présent au niveau international.
- coordination des différents organismes internationaux développant des modèles harmonisateurs.
- impulsion de l'harmonisation au travers du travail de l'IOSCO.
- création d'un cadre normatif dans lequel se trouve le point de référence valable pour le processus harmonisateur.
- impliquer les organismes gouvernementaux des différents pays dans le processus harmonisateur.
- présenter l'harmonisation comme un processus nécessaire et non comme un symptôme du colonialisme.

La réflexion sur les divers aspects de l'harmonisation que nous avons développé au long de ce travail, en particulier les dilemmes de l'harmonisation, nous amène à instaurer un modèle harmonisateur qui à notre avis serait le plus adéquat pour augmenter la homogénéité de l'information comptable internationale.

Dans une première étape l'harmonisation s'est basé sur le maintien d'un niveau élevé de flexibilité et dans une optique fondamentalement descriptive, en ayant obtenu des résultats, à notre avis encourageants, étant donné que indépendamment des résultats concrets, s'est créée une "culture harmonisatrice".

Dans une seconde étape nous pensons que l'harmonisation doit être présidée dans une optique normative, qui à partir de la définition d'une structure conceptuelle, permette de réduire l'optionalité existente dans les pratiques comptables, et parvenir de cette manière à un plus grand degré de homogénéité, qui satisfasse les nécessités des différents usagers de l'information comptable dans le cadre international.

IV. POSITIONNEMENT ESPAGNOL EN RESPECT A LA NORME INTERNATIONALE

Etablissement de l'harmonisation en Espagne

L'incorporation de l'Espagne à la UE supposa l'obligation d'adapter la réglementation mercantile aux Directives Communautaires du Droit des Sociétés; elle, joint à la nécessité d'actualiser le Plan Général de Comptabilité (PGC) aux nouvelles tendances normatives internationales, rendit propice la réforme de notre réglementation.

Comme points clé de la dite réforme se détachent:

- La "Ley d'Auditorat des Comptes" (Loi 19 du 12 juillet 1988) et son Règlement antérieur que la développe (Décret Royal 1.636 du 20 de décembre 1990), qui adoptent la VIII Directiva (84/253/UE).

⁵ Esta cuestión se ve reflejada en Callao y Jame (1993).

- La "Loi de Réforme Partielle et Adaptation de la Législation Mercantile aux Directives de la UE en matière de Sociétés" (Loi 19 de 25 de juillet de 1989) et les antérieurs "Texte Refondu de la Loi des Sociétés Anonimges" (Décret Royal Législatif 1.564 du 22 décembre 1989) et "Réglement du Registre Mercantii" (Décret Royal 1.597 du 29 décembre 1989). Au travers de ceux ci sont implantées la I, II, III, IV, VI y VII Directives.
- Le nouveau Plan Général de Comptabilité, approuvé par Décret Royal 1.643 du 20 décembre 1990.

Cette réforme supposa une série de changements dans notre système comptable qui fut propice à un rapprochement de la réglementation internationale⁶. Ces changements sont relationnés avec la fixation d'objectifs et de conditions de l'information financière, l'augmentation du volume d'information à produire par les entreprises, l'établissement de normes pour la formulation des comptes annuels consolidés par les groupes d'entreprises, la fixation de mécanismes de contrôle de l'information par des audits indépendants, la séparation claire entre comptabilité et fiscalité, l'établissement de l'Institut de Comptabilité et d'Auditorat des Comptes (IAC) comme organisme chargé du développement des critères du PGC et l'adéquation de ceux ci aux nouvelles tendances informatives internationales.

En définitif, tout ce processus de réforme met en évidence que notre système comptable a commencé l'harmonisation de sa réglementation comptable avec les pays environnants les plus proches (UE) et également avec les normes de l'IASB qui ont été prises en compte au moment de fixes des critères comptables déterminés.

Afin de savoir dans quelle mesure les solutions récemment adoptées dans notre réglementation s'accordent avec les critères prévus dans les Directives Européennes et les derniers positionnements défendus par l'IASB (Révision des normes), nous avons réalisé une analyse comparative du traitement de différents domaines de l'information entre la réglementation espagnole et celle européenne, d'une part, et entre la réglementation espagnole et celle de l'IASB, d'autre part.

Le résultat de cette analyse montre qui existent d'importantes similitudes entre les réglementations analysées, même si l'on observe des différences que nous devons continuer à travailler pour avances dans le processus harmonisateur. Ces différences nous les exposons dans l'aparté suivant.

Etude des différences comptables entre: Espagne/UE et Espagne/IASB

- Différences entre la réglementation espagnole et européenne

De l'analyse réalisée de notre réglementation en rapport avec celle européenne nous pouvons conclure que, l'Espagne a, en général, adopté les méthodes et critères établis dans sa réglementation, ainsi que les options prévues. Cependant, on observe des différences dans les critères adoptés par la réglementation espagnole dans les suivants aspects des domaines d'information analysés:

Capitalisation d'intérêts: différent les actifs qui peuvent supporter la capitalisation, para que la IV Directive traite seulement de cette possibilité pour les immobilisations fabriqués par l'entreprise, alors que la réglementation espagnole l'étend a tout immobilisations corporelles (acquis ou fabriqué).

Imposition sur les bénéfices: alors que la réglementation espagnole admet seulement la méthode de l'effet impositif, la IV Directive admet non seulement celle la mais aussi celle du quotat à payer.

⁶ Ce rapprochement est évoqué dans des travaux comme: Laínez (1993), Laínez y Callao (1993), Rivera y Laínez (1993).

Information financière par segments: ils existent des différences dans les cas obligatoires de présenter cette information, puisque la IV Directive la restreint aux cas où les segments diffèrent significativement entre eux, et que les normes espagnoles l'étendent à tous les cas dans lesquels existent des segments.

Etats des flux des fonds: la IV Directive ne mentionne pas l'obligation de présenter l'état des flux des fonds; en Espagne la présentation du cadre de financement est obligatoire.

D'autre part, nous pouvons dire que la réglementation espagnole n'a pas adopté, entre autres, les options suivantes prévues dans les normes communautaires:

- Compenses le fond de commerce par des réserves, si celui-ci est positif.
- Pratiques des revalorisations du immobilisations corporelles et des investissements financiers.
- Imputation d'intérêts dans le cont de production des stocks, de même corrections valoratives exceptionnelles en accord à une appréciation raisonnable.

De tout cela nous pouvons dire que, malgré le mimétisme élevé avec lequel l'Espagne a adopté les critères contenus dans les Directives européennes, l'existence des divergences antérieures et le degré d'assimilation des options de la part de la réglementation espagnole met en évidence que le niveau d'harmonisation comptable obtenu, au niveau européen, au travers des Directives est encore réduit. La singularité avec laquelle notre pays a adopté des critères européens déterminés est un exemple simple du processus suivi dans le reste de pays, ce qui explique actuellement l'existence d'importantes divergences.

- Différences entre la réglementation espagnole et internationale

En relation à la réglementation de l'IASC, les critères contenus dans la réglementation comptable espagnole présent, en général une grande similitude avec ceux établis dans les IAS. Cependant, il existent quelques différences importantes, principalement dans les aspects suivants:

Fond de commerce: s'il est positif, le délai maximal d'amortissement diverge (10 ans dans la réglementation espagnole et 20 selon l'IASC). S'il est négatif, en Espagne il doit s'incorporer au passif du bilan et il est permis de l'imputer aux résultats dans des cas déterminés; l'IASC propose sa distribution dans les actifs et seulement la différence résultante est considérée comme bénéfices différés.

Leasing: ils diffèrent dans l'estimation de l'actif et de la dette. Selon la réglementation espagnole l'actif se comptabilise par la valeur au comptant du bien; l'IASC le comptabilise en choisissant le plus faible de, la valeur raisonnable nette de subventions et dégrèvements et de la valeur actuelle des quotas minimaux de location. Quant à la dette, la réglementation espagnole inclue les intérêts tandis que l'IASC la reconnaît comme le même montant que l'actif.

Immobilisations corporelles: l'IASC permet l'utilisation de montants revalorisateurs comme critère d'évaluation; en Espagne seulement si les revalorisations s'effectuent au regard de la loi.

Capitalisation d'intérêts: tandis que la réglementation espagnole donne le choix de capitaliser les intérêts des dettes selon des conditions déterminées, l'IASC l'oblige.

Investissements financiers: ils diffèrent sur les critères d'évaluation, puisque les normes espagnoles ne permettent d'utiliser des valeurs supérieures à celles d'acquisition.

Stocks: ils diffèrent dans l'inclusion des intérêts à la valeur des stocks (l'IASC le permet et la réglementation espagnole non) et dans les critères opératifs d'évaluation (la méthode LIFO permise en Espagne n'est pas considérée comme adéquate par l'IASC).

Information segmentée: l'IASC restreint l'obligation de cette information aux cas où les segments sont significatifs pour l'entreprise; la réglementation espagnole l'exige des qu'existent ces segments, même si l'information sollicitée est plus succincte.

Etats des flux des fonds: les deux réglementations diffèrent quant à la variable d'analyse utilisée, l'IASC considère la trésorerie et la réglementation espagnole le fonds de roulement.

Transactions et états financiers en monnaie étrangère: il existe une différence dans le traitement des différences de change quand elles sont positives (l'IASC opte pour les imputer aux résultats, tandis que l'Espagne les considère comme des entrées différées tant qu'elles n'ont pas été réalisées). Diffère également la méthode de conversion des parties du bilan des sociétés étrangères qui opèrent comme une extension de la société dominante.

Subventions et autres aides officielles: elles diffèrent dans le traitement des subventions en relation avec les actifs non dépréciables, tandis que l'IASC propose de les imputer aux résultats en fonction du coût supporté par l'accomplissement des obligations requises par les subventions, la réglementation espagnole propose de les imputer aux résultats quand est vendu l'actif correspondant.

Plans des pensions: les deux normes diffèrent dans le traitement comptable du point de vue de l'entreprise promotrice.

Activités de recherche et de développement: quant aux coûts à inclure, l'IASC considère les coûts financiers et tandis non la réglementation espagnole. Quant au traitement comptable, l'IASC propose de capitaliser à chaque fois le coût du développement et de considérer comme sorties de la période celles de la recherche; en Espagne on permet le choix de capitaliser les coûts de R+D sous certaines conditions et, dans un autre cas, on les reconnaît comme sorties de la période.

Contingences, provisions et faits postérieurs à la fin de l'exercice: ils diffèrent dans la délimitation de ces concepts et dans le traitement des faits en relation avec les conditions existantes à la date du bilan, alors que l'IASC proposent que s'ajustent les parties affectées ou que l'entreprise s'informe complémentairement, tandis que la réglementation espagnole est en faveur de la modification directe des comptes annuels.

Parties provenant des exercices antérieurs: tandis que la réglementation espagnole propose d'inclure ces parties dans les résultats de l'exercice où elles apparaissent, l'IASC l'admet mais est en faveur de les présenter comme ajustements des réserves du début de l'exercice en cours.

Contrats de construction: l'IASC permet seulement la méthode du pourcentage de travail réalisé, tandis que les normes espagnoles permettent également la méthode du contrat accompli.

Le nombre élevé de coïncidences qui s'observent, entre les critères proposés par la réglementation de l'IASC et ceux inclus dans la réglementation espagnole nous permet d'affirmer que, certainement, le chemin parcouru par celle-ci, pour situer les méthodes et critères d'élaboration de l'information financière en symphonie avec les propositions des Normes Internationales, est très appréciable.

Cependant, l'existence d'importantes divergences, que nous achevons de détailler, dans la pratique totale des domaines d'information analysés, avec une incidence, dans quelque cas, significative dans la situation patrimoniale et dans les résultats des entreprises, révèle que le processus d'approximation achève simplement de s'initier. Pour cela nous pensons que les organes régulateurs de la réglementation comptable dans notre pays doivent être poursuivis, avec la volonté décidée de réduire ces différences et de faciliter ainsi la comparaison des états financiers des entreprises espagnoles avec celles du reste des pays.

BIBLIOGRAPHIE

- AITKEN (M) et ISLAM (M):** 1984. Dispelling arguments against International Accounting Standards". *International Journal of Accounting*. Vol. 19, n° 2, 35-46.
- ALEXANDER (D) et ARCHER (S):** 1992. *The European Accounting Guide*. Academic Press.

- CALLAO (S) et JARNE (J):** 1993. Evaluación del nivel de armonización internacional de la información exigida por las Bolsas de Valores. *Trabajo presentado al VII Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*.
- UE: IV Directiva,** de 25 Julio 1978, que regula las Cuentas Anuales. JO nº L222, de 14 de Agosto de 1978.
- _____ : **VII Directiva,** de 13 Junio 1983, relativa a las Cuentas Consolidadas. JO nº L193, de 18 Julio de 1983.
- CHOI (F):** 1991. *Handbook of International Accounting*. John Wiley.
- COOPERS & LYBRAND:** 1993. *International Accounting Summaries*. John Wiley.
- EVANS (J) et TAYLOR (M):** 1982. Bottom Line compliance with the IASC: a comparative analysis. *International Journal of Accounting*. Vol. 18, nº 1, 115-128.
- FEE:** 1992. *1992 FEE Analysis of European Accounting and Disclosure Practices*. Routledge.
- IASC:** *International Accounting Standards (IAS)*.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS (ICAC):** *Plan General de Contabilidad*, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de Diciembre.
- LAINEZ (J):** 1993. *Comparabilidad de la información financiera internacional. Análisis y posición de la normativa española*. Ministerio de Economía y Hacienda.
- _____ **et CALLAO (S):** 1993. Comparabilidad entre la información financiera española y la internacional. *Trabajo presentado al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*.
- NOBES (C) et PARKER (R):** 1991. *Comparative International Accounting*. Prentice Hall.
- RIVERA (J) et LAINEZ (J):** 1993. The conformity and comparability of IASC's and EC's accounting principles in Spain. *Trabajo presentado al 16th Annual Congress of the European Accounting Association*.
- SAMUELS, (J) ET OLIGA (J):** 1982. Accounting Standards in developing Countries. *International Journal of Accounting*. Vol. 18, nº 1, 69-88.
- TUA (J):** 1983. *Principios y normas de contabilidad*. Instituto de Planificación Contable.
- TURNER (J):** 1983. International harmonization: a professional goal. *The Journal of Accountancy*. January, 58-67.
- VAN HULLE (K):** 1992. Accounting in Europe. Harmonization of accounting standards: A view from the European Community. *European Accounting Review*. Vol. 1, nº 1, 161-173.
- VAN der TAS (L):** 1988. Measuring harmonization of financial reporting practice. *Accounting and Business Research*. Spring, 157-169.