



Une évaluation des effets de la thanatogénèse dans la comptabilité roumaine¹

Daniela Calu
Lavinia Olimid
Madalina Dumitru
Viorel Avram

Académie d'Etudes Economiques - ASE Bucarest

Résumé: Notre travail emprunte le concept de thanatogénèse de la médecine et l'applique à des concepts et pratiques comptables en Roumanie. Nous définissons la thanatogénèse comptable comme l'étude des causes et des processus qui conduisent à la disparition d'un concept ou pratique comptable. Nous avons choisi un certain nombre de concepts et de pratiques et nous passons en revue les opinions d'universitaires enseignant dans une université de Bucarest. De même que pour les paramètres cliniques utilisés par les médecins afin de suivre l'évolution d'un patient, les paramètres de la thanatogénèse comptable représentent les taux de rejet des concepts et des pratiques, tel que mesurés par des enquêtes auprès des comptables. L'influence des normes IAS/IFRS sur la comptabilité roumaine est censée modifier les opinions des répondants qui ont été exposés à une décennie d'harmonisation avec les directives comptables européennes et les normes IAS/IFRS.

Mots clé : la comptabilité roumaine, la normalisation comptable, la thanatogénèse comptable, les concepts et les pratiques de la comptabilité, les paramètres de la thanatogénèse

Introduction

La connexion entre la comptabilité et de la biologie n'est pas nouvelle. Nobes (1983) a proposé une taxonomie des systèmes comptables regroupés dans des catégories, sous-classes et espèces. Plus récemment, des études de neurocomptabilité ont émergé (Dickhout, 2009) suggérant que les mesures comptables ont leurs origines dans les processus du cerveau humain. De même, la complexité croissante de l'interaction humaine met le cerveau sous pression, conduisant ainsi à la création des dossiers qui imitent les modalités internes de stockage d'information. Dans ce papier nous empruntons à la médecine le concept de thanatogénèse et nous l'appliquons aux concepts et pratiques comptables.

La thanatologie étudie le processus de la mort, tandis que la thanatogénèse comprend les mécanismes qui font la transition de la vie à la mort (Lutan, 2002). Certains de ces mécanismes sont communs à tous les cas et ils appartiennent à la physiopathologie. Par contre, la thanatogénèse spécifique est liée à l'action d'agents pathogènes spécifiques sur un corps humain spécifique. Les médecins sont intéressés par les causes de décès, les processus de mort et les changements correspondants dans les fonctions corporelles. Ils surveillent les paramètres cliniques et paracliniques afin de reconnaître la ligne de démarcation entre l'état réversible et irréversible et faire la correction des états réversibles avec l'objectif de retourner le patient à la vie. Les causes de décès sont des pathogènes qui commencent par affecter irréversiblement soit le cerveau, soit les systèmes vitaux, qui sont interdépendants. Par exemple, l'altération des systèmes vitaux, tels que l'insuffisance respiratoire ou hépatique, conduit à un dishomeostasis général (déséquilibre), suivi par l'altération du système nerveux

¹ Travail de recherche soutenu par le Conseil National de la Recherche et de l'Enseignement Supérieur de Roumanie (CNCSIS- UEFISCSU), grant no. 797/2007, numéro du projet 160, PN II – IDEI 797/2007 - Développement de la normalisation comptable en Roumanie entre hérité et thanatogénèse.

central, l'insuffisance cérébrale (coma), le déséquilibre neurogène secondaire des systèmes vitaux, etc.

La comptabilité opère avec des concepts, tels que: l'actif, le passif, les capitaux, les charges, les produits, les instruments financiers, les provisions etc. Ce sont des idées ou des notions générales qui correspondent à des catégories d'entités qui captent les éléments caractéristiques ou essentiels de la classe. Les comptables effectuent des opérations sur ces concepts dans la préparation des états financiers, c'est-à-dire ils appliquent des pratiques comptables. Nous définissons donc la thanatogénèse comptable comme l'étude des causes et des processus qui conduisent à la disparition d'un concept ou d'une pratique comptable. Nous postulons que le processus de la disparition d'un concept ou d'une pratique comptable implique aussi des signes, des causes et une nature de la «mort».

Les causes de la disparition physique des concepts comptables des règlements comptables pourraient être: les changements dans l'environnement économique sous-jacent, les influences d'autres cultures et idéologies comptables ou les exigences internationales pour la conformité. Si la mort d'un concept comptable est un processus lent, une pratique comptable peut soudain disparaître à la suite d'une mesure réglementaire. Comme dans le cas de la médecine, nous pouvons identifier les causes de la mort d'un concept ou pratique au niveau du «cerveau» (les règlements issus par le normalisateur comptable) et dans les «systèmes vitaux» (opinions des comptables qui appliquent la réglementation). A ce niveau, les signes de la disparition apparaissent lorsque le concept ou la pratique commence à être rejeté par les comptables. En manifestant leur opposition par rapport à un certain concept ou pratique, ceux-ci vont diffuser leur point de vue dans la presse de comptabilité, tandis que d'autres comptables continuent à utiliser ces concepts, même après leur disparition physique de la réglementation comptable (Calu, 2005). Le tableau no. 1 présente un parallèle entre la thanatogénèse en médecine et dans la recherche comptable.

Tableau no. 1. La thanatogénèse comptable et médicale

Elements	Médecine	Comptabilité
Thanatologie	La science qui étudie les processus de la mort.	L'étude de la disparition d'un concept ou d'une pratique comptable implique des signes, des causes et la nature de la «mort».
Mort	Cessation des fonctions biologiques qui définissent un organisme vivant.	La disparition physique d'un concept des règlements comptables.
Thanatogénèse	L'étude des mécanismes qui font la transition de la vie à la mort.	Étude des processus qui conduisent à la disparition d'un concept ou d'une pratique comptable.
Causes	La malnutrition, les accidents, les maladies.	Changements dans l'environnement économique sous-jacent, les influences des autres cultures comptables et idéologies ou les exigences internationales pour la conformité.
Le mécanisme de la mort - les maladies	Les pathogènes affectent d'abord le cerveau -insuffisance cérébrale, ce qui entraîne le déséquilibre neurogène des systèmes vitaux, une	Les changements affectent d'abord les prises de position émises par l'organisme de normalisation comptable.

	défaillance des systèmes vitaux, dishoméostasie générale, altération secondaire du système nerveux central, etc.	
	Les pathogènes touchent d'abord les systèmes vitaux et provoquent une défaillance des systèmes vitaux, suivie par la dishoméostasie générale, l'altération secondaire du système nerveux central, l'insuffisance cérébrale (coma), le déséquilibre neurogène secondaire des systèmes vitaux, etc	Les changements affectent d'abord les opinions des comptables appliquant les règlements.
Les paramètres cliniques relatifs aux systèmes vitaux	Paramètres biochimiques, échocardiographiques, hémodynamiques.	Les taux de rejet des concepts et des pratiques.

Comme dans le cas des paramètres cliniques utilisés par les médecins pour suivre l'évolution d'un patient, les paramètres comptables liés à la thanatogénèse représentent les taux de rejet des concepts et des pratiques, tel que mesurés par des enquêtes auprès des comptables. Si ces paramètres correspondent aux taux élevés de rejet, le processus de disparition est bien avancé. Tout comme les médecins qui surveillent les paramètres cliniques et paracliniques du patient, nous proposons d'observer et de mesurer le niveau de rejet ou d'acceptation d'un concept ou d'une pratique comptable et la cohérence interne des concepts et des pratiques comptables.

Par exemple, le concept « Objete de inventar » [outils de faible valeur] et le traitement comptable correspondant - largement utilisés dans la comptabilité socialiste - ont commencé à tomber en disgrâce après 1989. Ce traitement comptable a suivi un modèle semblable à celui des immobilisations corporelles, à la différence que ces stocks n'étaient pas financés par les fonds d'investissement, mais par les fonds de production (Puchiță, 1981: 118). Le premier Règlement comptable d'après la Révolution a maintenu ce traitement, même si le Plan Comptable Général français qui lui servait de modèle ne comprenait pas un concept similaire. Le changement d'environnement économique qui a suivi l'effondrement de l'économie planifiée a conduit à un nombre accru de ces outils qui compliquaient les calculs d'amortissement. Une enquête empirique menée en 1998 a montré que plus de 80% des répondants d'un cabinet d'expertise comptable et 60% des universitaires ont été en faveur de l'abandon de cette pratique comptable (Calu, 2005). Le taux élevé de thanatogénèse a requis une action correctrice du normalisateur: le Règlement d'harmonisation de 1999 a inclus ces actifs comme une catégorie spéciale de stocks *Materiale de natura obiectelor de inventar* [Matériaux de la nature des outils de faible valeur] en leur assignant le traitement comptable des stocks. Les pratiques comptables connexes d'amortissement ont disparu sur place, mais le concept ressuscité de « objete de inventar » a survécu à la réforme de la comptabilité et est toujours présent dans le langage comptable et dans les règlements comptables courants en tant que le compte no 303. *Materiale de natura obiectelor de inventar* [Matériaux de la nature des outils de faible valeur]. Dans ce cas, une action a été menée (le changement de la pratique connexe) pour inverser le processus de thanatogénèse par l'élimination d'une cause de mort.

Le processus de disparition des notions et pratiques comptables touche les domaines du désiré et du désirable: «ce que les gens désirent vraiment par rapport à ce que leur paraît devoir être

desiré» (Hofstede, 1981, p.19). L'écart entre le désiré et le désirable est d'autant plus grand que l'écart entre le comportement actuel et celui désiré. L'endoctrinement idéologique fera plus facilement affecter le désirable que les désiré. Nous avons interprété la diffusion des normes IAS / IFRS en Roumanie, au cours des dix dernières années, à la fois via législation et par l'éducation à un processus similaire celui d'endoctrinement idéologique. Par conséquent, nous estimons que les concepts pré-IFRS vont disparaître. Au cours de la décennie 1999-2008, quatre-vingt et un manuels de comptabilité faisant référence aux normes IAS / IFRS ont été publiés, en comparaison aux vingt-huit citant les directives comptables européennes. Les plus influents manuels ont été le Guide pratique du Ministère des Finances sur l'application des normes IAS (2001) et la série professionnelle de trente-trois guides, individuels sur les normes IAS/IFRS publiés en 2003-2004 par l'Ordre des Experts Comptables (CECCAR).

Le but de notre étude est double: d'un côté, l'identification et la représentation de la thanatogénèse des concepts et pratiques comptables suivies par la transmission des signaux à l'organisme de normalisation au sujet des incohérences entre les concepts et pratiques comptables. Ces signaux sont destinés à déclencher des actions correctrices de la part de l'organisme de normalisation comptable. De l'autre côté, nous étudions si les concepts déjà disparus des textes officiels se retrouvent dans le langage comptable et s'il existe des différences d'optique entre les universitaires vis-à-vis de la disparition des concepts comptables sélectionnés.

Cette préoccupation concernant les concepts comptables n'est pas seulement l'apanage des universitaires qui écrivent des dictionnaires comptables (Calu et al. 2009). En novembre 2009, le Ministère des Finances a modifié le Règlement de conformité avec les directives comptables européennes et le Règlement sur l'inventaire annuel dans le but déclaré d'unifier la terminologie. Par ailleurs, 41% des auditeurs roumains pensent que l'ambiguïté des notions comptables réduit l'efficacité du travail d'audit (Bota-Avram, 2009).

Notre papier vise à tester la thanatogénèse pour les concepts et les pratiques suivantes:

- i. Concepts disparus de la terminologie officielle, mais toujours utilisés dans le langage comptable actuel;
- ii. Concepts qui pourraient disparaître de la terminologie comptable officielle;
- iii. Concepts qui sont en contradiction avec les pratiques comptables existantes;
- iv. Pratiques comptables connexes.

Le contexte roumain

Après la chute du communisme en 1989, des réformes ont été entreprises pour moderniser le système financier du pays. Ionașcu et al (2007) décrit trois phases de la réforme comptable roumaine centrées autour des trois règlements ci-dessous:

1 ° 1991-1998: Le Règlement relatif à l'économie de marché (1993) inspiré par le *Plan Comptable Général* français;

2 ° 1999-2005: Les Règlements d'harmonisation (1999 et 2001), la tentative du Ministère des Finances de concilier les directives européennes avec les normes IAS / IFRS;

3 ° 2006 - présent: Les Règlements de conformité (2005 et 2009), c'est à dire l'adoption des directives comptables en vue de l'adhésion de la Roumanie à l'UE le 1er Janvier 2007.

L'influence française initiale dans la réforme comptable est généralement justifiée par les liens culturels traditionnels et juridiques, mais aussi par les similitudes économiques entre les deux pays (Feleagă et Ionascu, 1993). Roberts (2000) résume les arguments pour le choix du modèle français: les intérêts stratégiques des deux côtés, conjugués à la situation économique de la Roumanie et son intérêt politique à long terme de rejoindre l'Union européenne. Il souligne également le rôle des consultants dans toute réforme de la comptabilité. Dans le cas de la Roumanie on cite la contribution des consultants français et belges ainsi que l'aide financière du gouvernement français et de l'UE dans le développement du modèle comptable (Duția, 1995). Comme l'un des universitaires actifs dans la réforme a remarqué, le système comptable a été destiné à harmoniser les intérêts de l'autorité fiscale, ceux des investisseurs, des partenaires commerciaux et des employés (Lionachescu, 1994).

La réforme a commencé avec l'approbation de la loi sur la comptabilité no. 82/1991 telle que modifiée ultérieurement. La loi a dénommé le Ministère des Finances comme normalisateur comptable, un modèle qui a été observé dans tous les pays ex-communistes. Comme pour la France, l'essentiel de la réglementation doit se retrouver dans le Règlement de 1993, sur l'application de la loi de la comptabilité qui comprenait un plan comptable national très similaire au *Plan Comptable Général 1982*. Pour chaque compte, ce Plan comprend les comptes correspondants débiteurs et créditeurs et des explications.

Le manque d'audit et de consolidation ainsi qu'une présentation parcimonieuse des informations dans l'Annexe ont été les principales faiblesses de la comptabilité roumaine pendant cette période. La chute d'un certain nombre de banques et des fonds communs de placement², ainsi que la nécessité d'attirer des investisseurs pour le programme de privatisation, ont fait pression sur le système de rapports financiers.

Une décision politique (Roberts, 2000) a été prise en faveur d'une approche anglo-saxonne de la comptabilité et le Ministère des Finances a commencé le Programme de développement de la comptabilité roumaine avec des conseillers britanniques. Débutée en 1999, la deuxième phase de la réforme comptable visait à harmoniser la comptabilité roumaine avec les deux directives européennes et avec les normes comptables internationales. Les entreprises ont été divisées en deux groupes à partir de trois critères de taille. Pour les grandes entreprises le normalisateur a émis en 1999 et 2001 les Règlements d'harmonisation, qui comprenaient le cadre conceptuel de l'IASB, tout en essayant de réconcilier la structure de la quatrième directive avec les normes IAS / IFRS, la loi britannique sur les sociétés et le *Plan Comptable Général* français. Cette intrusion culturelle (Roberts, 2000) a été critiquée comme ne correspondant pas à une tendance dans le milieu économique roumain et imposant des coûts inutiles aux entreprises (Ionascu et al. 2007). Pour les petites entreprises le normalisateur a conçu en 2002 un Règlement simplifié harmonisée avec la quatrième directive européenne.

L'adhésion à l'Union européenne prévue pour le 1er Janvier 2007 a réduit les options du normalisateur qui a du émettre en 2005 le Règlement de conformité, appliquant pleinement les directives comptables européennes. Conformément au Règlement sur les normes IAS, l'utilisation des celles-ci est explicitement limitée aux comptes consolidés des sociétés cotées.

² Credit Bank, Columna Bank, Bancorex, Banca Internationala a Religiilor et SAFI.

En novembre 2009, une version modifiée du Règlement sur la conformité a été délivrée, qui contient des paragraphes sur les utilisateurs et les caractéristiques qualitatives des états financiers annuels empruntés au cadre IASB.

Formulation des hypothèses

Les paragraphes suivants présentent les concepts choisis pour tester la thanatogénèse.

- i. Concepts disparus de la terminologie officielle, qui continuent à être utilisés dans le langage comptable actuel. Dans cette catégorie nous avons inclus les concepts suivants: *moyens fixes [mijloace fixe]*, *passif* et *prix de revient [preț de cost]*.
 - o *Moyens fixes [Mijloace fixe]*

Ce concept trouve son origine dans la comptabilité soviétique où il englobait l'ensemble des immobilisations corporelles d'une entreprise. En 1933, le concept de «capital fixe» a été remplacé par celui de "moyens fixes" en Union Soviétique (Tchenkov 1973 en Richard 1998: 297).

Les terrains n'étaient pas été évalués dans les registres comptables, car les entreprises n'en avaient pas le droit de propriété. En Roumanie, la terre était la propriété de l'Etat et les entreprises devaient payer une taxe pour l'utiliser (considérée comme une sanction pour ne pas conduire des activités agricoles). Bailey (1988: 178) estime que les ressources minérales et les terrains n'ont pas été évalués car, «en accord avec la théorie marxiste, seulement le travail est considéré comme pouvoir donner de la valeur à des actifs". Les actifs incorporels tels que les brevets n'étaient pas non plus reconnus comme ils ne pouvaient pas être vendus, tandis que les immobilisations financières n'existaient pas (Richard, 1998: 297).

Le concept "moyens fixes" a été maintenu dans les règlements comptables après 1989, jusqu'au règlement actuel, où "mijloace fixe" n'est pas mentionné, mais n'est pas remplacé par un concept différent. Toutefois, la réglementation fiscale (notamment la loi sur les amortissements) fait encore un large usage de ce concept.

- o *Passif*

Le concept de «pasiv » dans la comptabilité roumaine a été historiquement considéré comme signifiant passif ou passif externe (Iarcu, 1844 cité par Calu, 2005). Cela est semblable à une ancienne définition d'un passif dans le PCG français : le passif est un élément patrimonial d'une valeur négative pour l'entreprise. La somme de tous les postes de passif est le passif externe, soit la dette totale entreprise (PCG, 212-1).

Les proposant roumains de la théorie économique-juridique ont étendu la notion de passif pour englober le capital et le passif externe (Iacobescu et Sorescu, 1928). Le passif est ainsi formé des "droits pécuniaires et des obligations appartenant à une personne", par opposition à "actif" qui se compose d'actifs. En désaccord avec cette approche, Evian (1940) a souligné la signification courante du mot «passif» : c'est l'attribut d'une personne ou d'une chose d'être inactifs ou de maintenir le statu quo. Il a ensuite conclu que l'équation Avoir = Capital est équivalente à Actif = Passif.

Ristea (1989:19) définit les passifs "comme la contrepartie des fonds présentés comme « actif », mais regardés du point de vue de leur origine ou de leur source. La loi comptable de 1991 et son Règlements d'application élaborés sous l'influence française employait le concept *de passif*, mais sans le définir. Pendant ce temps, les universitaires ont considéré comme donné le concept de passif tel qu'il résultait de la théorie économique-juridique. Comme l'influence de la comptabilité anglo-saxonne et des normes IFRS a prévalu vers la fin des années 90, les professeurs et le normalisateur ont commencé à remplacer le passif avec les dettes et les capitaux propres. En 2001, le Règlement d'harmonisation les utilisait encore, définissant le bilan comme une liste des éléments de « Activ et pasiv » (art. 4.11). La présentation du bilan a été quand même modifiée selon le modèle vertical britannique, terminé avec le capital et les réserves.

Un an plus tard, le Règlement simplifié décrivait la structure du bilan en tant qu'actifs, dettes et capitaux propres d'une personne morale (art. 1.3. et 1.4.). Les réglementations comptables ultérieures, y compris ceux qui existent actuellement, ont maintenu cette dernière phrase, mais, ironiquement, le plan comptable a retenu la classification des comptes comme des comptes de passif et actif.

D'autres règlements juridiques et fiscaux continuent à faire usage de la notion de passif. Dans la pratique et l'enseignement de la comptabilité, le concept est largement utilisé lorsqu'il s'agit d'expliquer le fonctionnement d'un compte particulier.

- *Prix de coût [Preț de cost]*

Un concept similaire remonte au début du XXe siècle, avec le sens de coût de production (Petrescu, 1901). Son origine pourrait être le *prix de revient* français, changé en *coût de revient* par le PCG 1982, probablement parce qu'il confond les prix et les coûts. Schmalenbach (1926) utilise également un concept similaire [Kostpreis] pour calculer le coût des stocks achetés à des prix différents à partir de sources différentes. Bien que la réglementation adoptée en 1971 et 1974 a supprimé la notion de la terminologie officielle, elle est restée dans les textes académiques (par exemple le Manuel d'économie politique de 1976 par N.N. Constantinescu) et dans la langue des praticiens, même si la contradiction est évidente (Olariu, 1977: 29).

Nous formulons donc l'hypothèse suivante:

H1. Les concepts éliminés des règlements comptables sont maintenus en vie par le désir de comptables.

- ii. Des concepts qui pourraient disparaître de la terminologie comptable officielle;

Ci-dessous nous avons sélectionné un nombre de concepts comptables que nous pensons être en voie de disparition.

- *Les différences de prix des matières premières et matériaux*

Ce concept a été fréquemment utilisé durant l'ère socialiste. Durant cette période, pour l'enregistrement des achats des stocks, deux coûts ont été utilisées: "*prix d'acquisition planifié*" et "*prix réel d'acquisition*". La différence entre les deux était connue comme "*différence de prix des matières premières et des matériaux*". Dans le contexte de l'économie

planifiée, l'existence de ce compte offre des informations sur les écarts par rapport aux prix prévus, qui étaient généralement stables dans le temps. Aujourd'hui, les mécanismes de l'économie de marché impliquent l'utilisation des prix variables. Ainsi, une entreprise qui désire connaître les écarts par rapport aux montants budgétisés n'a pas besoin de les signaler à l'extérieur. Cette information est déjà connue par les décideurs, via le système de comptabilité analytique de gestion. Une autre question soulevée par l'existence de cette structure est l'utilisation du nom, différences de «prix», au lieu de celui de «coût» des différences. Nous considérons que ce concept n'a pas une utilisation pratique et par conséquent il est voué à disparaître.

- *Le principe de l'évaluation séparée des actifs et passifs*

La question des principes comptables requis par les règlements comptables n'existait pas avant 1989. Les principes comptables repris dans le Règlement comptable de 1993 sont ceux énoncés par la quatrième directive du Conseil, sauf celui de l'évaluation séparée des éléments d'actif et de passif (art. 6.31.1.e). Ce règlement préfère le principe de non-compensation à l'évaluation séparée des actifs et passifs. Plus tard, les Règlements d'harmonisation incluent la non-compensation et l'évaluation séparée comme principes comptables distincts. A notre avis, cela est redondant et nous pensons que l'un des deux concepts devrait disparaître.

- *Produits et charges extraordinaires*

Les éléments extraordinaires ont remplacé les éléments exceptionnels d'inspiration française et ont été inclus dans le Règlement d'harmonisation de 1999. Ces éléments ont été définis comme "des produits ou des charges résultant d'événements ou de transactions qui sont sans doute distinctes des activités courantes d'une entreprise, et, de ce fait, elles ne devraient pas se produire fréquemment et régulièrement". À l'heure actuelle, les éléments extraordinaires sont encore présents dans la comptabilité roumaine, par conformité avec la quatrième directive. La révision de la norme IAS 1 concernant cette question (2004, par. 85) a éliminé la distinction ordinaire - extraordinaire. Compte tenu des tendances internationales et la force de l'influence des normes IAS / IFRS sur la comptabilité roumaine, nous croyons que ces concepts seront bientôt retirés de la réglementation roumaine.

Nous formulons l'hypothèse suivante comme suit:

H2. L'élimination d'un concept des règlements comptables est précédée par sa disparition au niveau du désirable.

- iii. Parmi les concepts qui sont en contradiction avec les pratiques comptables existantes, nous avons choisi:

- *Le bilan d'ouverture*

Ce concept a été mis en avant par le Règlement comptable de 1993, ayant comme inspiration le *Plan Comptable Général* français. Selon la quatrième directive (art. 31 - f) "le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent." Le principe du bilan d'ouverture est présent dans le Règlement de conformité courant et influence le traitement des erreurs découverts après la préparation et l'approbation du bilan. La conséquence logique de ce concept ne permet pas la correction des erreurs dans le bilan de l'année précédente, mais uniquement dans le bilan de l'année en cours.

Toutefois, le Règlement de conformité (par. 63) prévoit que "la correction des erreurs comptables affecte les bénéfices non répartis" et que "cela n'implique pas les ajustements de données comparatives". Un lecteur averti des normes IFRS devrait comprendre le solde d'ouverture des bénéfices non distribués, mais il semble que le normalisateur a voulu que de tels événements contournent à la fois le solde d'ouverture des bénéfices non répartis et le compte de profits et pertes.

En conséquence, nous considérons que ce concept va disparaître.

- *Le patrimoine [Patrimoniul]*

L'existence du patrimoine dans la comptabilité roumaine est étroitement liée à la théorie de l'échange patrimoniale (théorie économique-juridique). Selon cette théorie, l'équation du bilan s'établit entre le patrimoine économique qui englobe tous les biens (sujets aux droits et obligations) et le patrimoine juridique, c'est à dire «les droits et obligations pécuniaires appartenant à une personne" (Iacobescu et Sorescu, 1928: 38).

La réforme communiste de la comptabilité de 1949 a supprimé la notion de patrimoine comme objet d'étude de la comptabilité et l'a remplacée par "le processus de reproduction socialiste". À partir de 1970, la notion de patrimoine est de nouveau présente dans les règlements comptables. La loi de la comptabilité et son règlement d'application ont confirmé l'importance de ce concept qui se répète vingt deux fois dans la Loi de la comptabilité de 1991 (Olimid et Calu, 1999/4: 12). L'incompatibilité entre la notion de patrimoine avec son accent sur la forme juridique et l'esprit des normes comptables internationales, a mené les décideurs de renoncer à la notion de patrimoine dans les Règlements d'harmonisation de 1999 et 2001. Le concept de patrimoine a été retiré d'autres textes comptables mais il reste toujours la pierre angulaire du droit civil et commercial.

H3. L'existence d'une divergence entre les concepts et les pratiques comptables de la comptabilité est un signe de la mort de concepts ou pratiques comptables.

(iv) Les pratiques comptables qui, à notre avis, pourraient disparaître à cause de l'influence idéologique des normes IAS / IFRS et le manque d'utilité sont les suivantes:

- *La méthode d'amortissement accéléré a des fins comptables*

L'entreprise socialiste n'a été autorisée appliquer qu'une seule méthode d'amortissement, la méthode linéaire. C'était le Règlement de 1993 qui a introduit deux nouvelles méthodes d'amortissement: la méthode de l'amortissement dégressif (selon le modèle français) et la méthode accélérée. La méthode accélérée suppose une charge de maximum 50% en première année, suivie par des dotations annuelles calculées d'après la méthode linéaire. Lorsque cette méthode a d'abord été introduite, une autorisation individuelle par le Ministère des Finances était obligatoire. À présent, la situation est telle que le montre le tableau ci-dessous:

Tableau no. 2. Comparaison entre les règles comptables et fiscales actuelles

Règles comptables Ordre 1752/2005, par. 97	Règles fiscales CODE FISCAL Article 24 6
(a) la méthode linéaire	(a) la méthode linéaire pour les bâtiments; (b) la méthode linéaire, amortissement dégressif ou une

(b) la méthode de l'amortissement dégressif; (c) la méthode accélérée.	méthode accélérée pour l'équipement technologique, les installations et machines et pour les ordinateurs et les équipements périphériques; (c) la méthode linéaire ou dégressive pour tout autre élément d'actif amortissable.
---	---

Même si, à présent, l'amortissement accéléré peut être utilisé à la fois en comptabilité et fiscalité, nous estimons que l'exigence de l'image fidèle va forcer les préparateurs à cesser de l'utiliser à l'avenir à des fins d'information financière.

- *L'utilisation du catalogue des durées de vie utile à des fins comptables*

L'existence d'un tel catalogue est dictée par des raisons fiscales. Nous considérons que, du point de vue comptable, son existence n'a qu'un rôle d'orientation, parce que, selon le Règlement de conformité 2005 (par. 97.2), «l'amortissement des immobilisations est calculé sur la base d'un plan d'amortissement, à partir de leur date de mise en fonction et jusqu'à la récupération complète de leur coût initial, en fonction de leur durée de vie économique et leurs conditions d'utilisation ».

- *Le calcul de l'amortissement sans tenir compte de la valeur résiduelle*

Les règles comptables actuelles permettent le calcul de l'amortissement des actifs immobilisés sans tenir compte de toute valeur résiduelle. Selon la norme *IAS 16, Immobilisations corporelles*, l'amortissement est calculé en déduisant la valeur résiduelle de la valeur comptable. Il est intéressant de remarquer qu'au début du XXe siècle, un traitement similaire pour l'amortissement a été en usage en Roumanie. Ainsi, l'amortissement prenait en compte la valeur à obtenir après la vente comme ferraille (Purcarete, 1943: 11). Les responsables du régime communiste ont décidé d'éliminer les valeurs résiduelles des calculs d'amortissement en 1948. De notre point de vue, la disparition du modèle actuel du calcul de l'amortissement n'est qu'une question de temps. La politique nationale pour le renouvellement du parc automobile et l'indemnité accordée par le gouvernement aux propriétaires de voitures anciennes peuvent accélérer ce processus.

- *Capitalisation des coûts d'établissement*

Peu de temps après 1989, les actifs incorporels ont émergé comme une nouvelle catégorie de l'actif immobilisé. Le Règlement de 1993 (art. 47 - 48) exigeait la reconnaissance des coûts d'établissement et leur amortissement sur une période de maximum cinq ans. Les règles comptables actuelles sont plus nuancées, ce qui permet, mais ne nécessitant pas, la capitalisation des coûts d'établissement, cherchant ainsi à parvenir à un compromis entre les directives comptables et la norme *IAS 38, Immobilisations incorporelles*. Nous sommes d'avis que, dans l'avenir, ces coûts ne seront plus comptabilisés comme des actifs fixes incorporels.

- *L'utilisation de la classe 9 du plan comptable pour le calcul du coût de production*

Après 1989, la réforme de la comptabilité a introduit la présentation des charges d'exploitation par nature dans la comptabilité financière (classe 6 Comptes de charges) et une sous-

classification selon la destination des charges dans la comptabilité de gestion par le biais de la classe 9 Comptes de gestion dans le plan comptable. L'utilisation des écritures comptables dans les comptes de gestion est facultative et les praticiens semblent préférer calculer les coûts sans faire double entrée dans la classe 9. Nous supposons donc que la classe 9 va disparaître tout comme la classe 9 *Comptes analytiques de gestion* dans le *Plan Comptable Général* français.

- *LIFO*

Le Règlement comptable de 1993 a permis trois hypothèses de flux pour les stocks: coût moyen, FIFO et LIFO. LIFO est permise par la quatrième directive, mais n'est pas autorisée par la norme IAS 2. Nous émettons l'hypothèse que cette méthode d'évaluation des flux des coûts disparaîtra également des normes comptables roumaines.

- *L'inventaire périodique*

Deux systèmes de comptabilisation des quantités en stock et leurs coûts ont été décrits dans le Règlement de 1993: le système de l'inventaire permanent (utilisé aussi dans l'économie planifiée) et le système de l'inventaire périodique. Le second système est couramment utilisé en France par les petites entreprises, mais en Roumanie, il n'est pas devenu populaire. Nous pensons que l'inventaire périodique disparaîtra également des normes comptables roumaines.

H4. La disparition physique d'une pratique comptable est précédée par sa disparition au niveau du désirable.

Les thèmes de recherche et les hypothèses connexes sont présentés dans le tableau no. 3 ci-dessous.

Tableau no. 3. Thèmes et hypothèses de recherche

Thèmes de recherche	Hypothèses
Concepts souffrant d'insuffisance cérébrale: <ul style="list-style-type: none"> • <i>Moyens fixes</i> • <i>Passif</i> • <i>Prix de coût</i> 	H1. <i>Les concepts éliminés des règlements comptables sont maintenus en vie par le désir de comptables.</i>
Concepts et pratiques comptables souffrant de l'altération des systèmes vitaux: <ul style="list-style-type: none"> • <i>Les différences de prix des matières premières et matériaux</i> • <i>Le principe de l'évaluation séparée des actifs et des dettes</i> • <i>Charges et produits extraordinaires</i> • <i>Le bilan d'ouverture</i> • <i>Le patrimoine</i> • <i>La méthode de l'amortissement accéléré à des fins comptables</i> • <i>L'utilisation du catalogue de vie utile à des fins comptables</i> • <i>Le calcul de l'amortissement sans tenir compte de la valeur résiduelle</i> • <i>Capitalisation des coûts d'établissement</i> 	H2. <i>L'élimination d'un concept des positions comptables est précédée par sa disparition au niveau du désirable.</i> H3. <i>L'existence d'une divergence entre les concepts de la comptabilité et les pratiques comptables est un signe de la mort des concepts ou pratiques comptables.</i> H4. <i>La disparition physique d'une pratique comptable est précédée par sa disparition au niveau du désirable.</i>

- *L'utilisation de la classe 9 du plan comptable pour le calcul du coût de production*
- *LIFO*
- *L'inventaire périodique*

Méthodologie de la recherche et résultats

Nous utilisons la recherche empirique pour tester la thanatogénèse des concepts et des pratiques comptables. A ce but, nous recueillons les opinions des professeurs de comptabilité, car ceux-ci sont les plus sensibles à l'effet idéologique des normes IAS / IFRS. Dans les phases préliminaires de la réforme de la comptabilité, les professeurs de comptabilité étaient des membres actifs du Collège Consultatif de la Comptabilité, un organisme consultatif auprès du normalisateur, le Ministère des Finances. Plus tard, en 1997, les universitaires ont été également pris pour cible dans le cadre du programme de formation des formateurs en normes IAS / IFRS auxquels une centaine de personnes ont participé, organisé par les experts britanniques à l'Académie d'Etudes Economiques en 2001 (Ionascu al. 2007). En outre, l'organisme professionnel CECCAR a toujours choisi des universitaires en tant que formateurs pour le développement professionnel continu de ses membres.

Soixante-sept questionnaires (voir annexe) ont été envoyés en octobre 2008 aux professeurs des deux départements de comptabilité de l'Académie des Études Economiques de Bucarest. Vingt-neuf questionnaires ont été retournés au cours d'un mois et tous étaient utilisables. L'information recueillie a ensuite été enrichie par des discussions avec certains des répondants. La majorité des répondants ont surtout de l'expérience dans l'enseignement et la recherche, mais un certain nombre d'entre eux ont de l'expérience pratique aussi. Deux universitaires influents sont parmi les répondants: l'un a eu une position de décision au sein de l'organisme de normalisation et l'autre a joué un rôle clé dans la réforme de la comptabilité commencée en 1991, en travaillant en étroite collaboration avec des consultants français et avec le Ministère des Finances.

Une description de l'échantillon est présentée dans le tableau 4. Les associations entre les réponses aux questions posées et les variables indépendantes (type d'expérience professionnelle, l'âge, le genre, l'employeur et l'expérience en comptabilité) ont été testées avec le test exact de Fisher.

Tableau no. 4. Les variables indépendantes et la structure de l'échantillon

Nom de la variable	Catégories			
	Catégorie A	Observations	Catégorie B	Observations
Type d'expérience	Seulement dans l'enseignement	6	Mixte (enseignement et pratique)	23
Expérience en comptabilité	Moins de 15 ans	21	Plus de 15 ans	8
Type d'employeur	Université	22	Plusieurs employeurs	7
Sexe	Féminin	18	Masculin	11
Âge	Moins de 45	24	Plus de 45	5

H1. Les concepts éliminés des règlements comptables sont maintenus en vie par le désir des comptables :

Trois concepts ont été proposés: *moyens fixes*, *passif* et *prix de coût*. Les répondants ont rejeté l'utilisation du plus ancien concept, *prix de coût*, dans le langage comptable par une majorité de 90%. Les répondants ont également rejeté la notion de *passif* de 66% tandis que 59% d'entre eux ont voté contre le rejet *des moyens fixes*. Notre hypothèse est soutenue à l'égard du concept de *moyens fixes*.

Une association significative a été constatée entre le concept de *moyens fixes* et de l'expérience prédominante ($p = 0,00195$, test exact de Fisher, bilatéral). Tous les répondants ayant une expérience d'enseignement considèrent seulement que le concept de moyens fixes devrait disparaître. Les répondants ayant une expérience mixte estiment que le concept de moyens fixes ne devrait pas disparaître, en proportion de 74%. Aussi, une association a été trouvée entre la notion de *moyens fixes* et le type d'employeur ($p = 0,01246$, test exact de Fisher, bilatéral). Les répondants qui travaillent pour des employeurs multiples sont tous contre la disparition des moyens fixes, tandis que les répondants qui travaillent pour l'université seulement souhaitent l'inverse en proportion de 55%.

Ici, la différence entre les deux groupes de répondants pourrait s'expliquer par le fait que lors du calcul de l'amortissement fiscal en pratique, les comptables doivent suivre la règle fiscale qui utilise encore le concept de moyens fixes dans son texte. A notre avis, les universitaires utilisent les réglementations fiscales lors de leur application dans la pratique ou dans l'enseignement de la fiscalité. Aucun répondant sans expérience pratique de notre échantillon ne donne des cours de fiscalité.

Puisque le concept de *moyens fixes* a été supprimé des textes émis par l'organisme de normalisation comptable, nous pouvons supposer que c'est un état de «mort cérébrale». Son paramètre de thanatogénèse de 41% est maintenu artificiellement par les systèmes vitaux (les opinions des comptables) connectés à des textes fiscaux concernant l'imposition des bénéfiques. Un répondant a expliqué que bien que les dispositions comptables doivent se conformer aux directives comptables européennes à l'égard de la terminologie, les dispositions fiscales ne doivent pas le faire. Un autre répondant a souligné son usage commun.

Une autre association a été trouvée entre le rejet de la notion de *passif* et le type d'expérience: les personnes interrogées ayant une expérience dans l'enseignement seulement considèrent que le concept de *passif* devrait être abandonné en proportion de 100%. Les répondants ayant une expérience mixte estiment que la notion de *passif* devrait disparaître, en proportion de 57% ($p = 0,05712$, Fisher exact, unilatéral). Ce concept n'a été éliminé que des textes comptables, c'est-à-dire qu'il a subi un traumatisme crânien. Deux répondants ont indiqué que les éducateurs utilisent ce concept, car il est plus facile d'expliquer les règles de fonctionnement des comptes. Des universitaires ayant une expérience mixte sont manifestement influencées par le plan comptable qui précise la fonction de chaque compte en tant que: actif, passif ou actif-passif.

Aucune association n'a été trouvée entre la disparition du *prix de coût* et les variables indépendantes : la grande majorité des répondants (90%) pensent qu'il devrait disparaître. Ce concept a disparu de la terminologie officielle dans les années 1970, mais ce n'est que maintenant que son thanatogénèse est terminée. Lorsqu'on lui a demandé pourquoi il a

apparemment voté pour son maintien, un répondant a répondu qu'il pensait qu'il a déjà disparu.

H2. L'élimination d'un concept d'une position comptable est précédée par sa disparition au niveau du désirable.

Nous avons proposé les concepts suivants: *les différences de prix des matières premières et matériaux, le principe de l'évaluation séparée, outils de faible valeur et éléments extraordinaires*. La majorité des répondants croient que ces notions ne devraient pas disparaître de la terminologie comptable officielle en proportion de 86%, 69%, 52% et 59% respectivement. Les valeurs des paramètres de thanatogénèse pour ces concepts sont inférieures à 50%, ce qui montrant qu'il n'existe pas de système à risque vital. Toutefois, un risque d'insuffisance cérébrale existe à l'égard des éléments extraordinaires surtout parce que les deux répondants influents qu'on a décrit auparavant pensent qu'ils devraient disparaître.

Une association a été révélée entre le désir de maintenir les *charges et les produits extraordinaires* et l'âge. Les répondants de plus de 45 ans considèrent que la notion de produits extraordinaires doit disparaître, en proportion de 80%. Les répondants de moins de 45 ans pensent qu'elle ne devrait pas disparaître dans une proportion de 67% ($p = 0,07753$, Fisher exact, unilatéral). Cela pourrait être causé par le fait que le Règlement de conformité a maintenu ces éléments dans le modèle du compte de résultat, selon les dispositions de la quatrième directive du Conseil. C'est ce compte de résultat que les comptables doivent déposer auprès des autorités compétentes en pratique. Un répondant a expliqué que ces concepts étaient faciles à comprendre et utiles pour la prédiction des performances futures. Deux autres répondants ont déclaré qu'il est important de distinguer entre les activités opérationnelles et extraordinaires en vue de «ne pas corrompre le résultat de l'activité d'exploitation». Cette association peut être affectés par la présence d'un normalisateur et un affluent universitaires qui ont tous les deux plus de 45 ans et qui croient que les directives européennes finiront par converger avec les normes IAS / IFRS.

H3. L'existence d'une divergence entre les concepts et les pratiques comptables est un signe de la mort des concepts ou pratiques comptables.

Deux concepts que nous croyons en contradiction avec les pratiques établies par la comptabilité, *le bilan d'ouverture* et *le patrimoine* ont été présentés. Les répondants ont accepté qu'une divergence existe seulement dans une proportion de 14% et 52% respectivement.

Une association significative a été constatée entre la contradiction entre le principe du bilan d'ouverture et la pratique comptable et les employeurs multiples ($p = 0,03389$ Fisher exact, unilatéral). Les répondants qui ne travaillent que dans l'université considèrent qu'il n'y a pas de divergence entre ce principe et la pratique comptable, en proportion de 95%. Les répondants qui travaillent pour d'autres organisations partagent également cette opinion en proportion de 57%. Il se peut que les réglementations roumaines sur cette question soient assez confuses car elles se situent entre la reconnaissance des effets d'une correction d'erreur dans le compte de résultat de l'année et l'ajustement rétrospectif bénéfices non répartis de la norme IAS 8.

Un répondant influent nous a dit que l'accent mis sur le contrôle de la ressource plutôt que sa propriété est la cause de la suppression des références au *patrimoine* dans les textes

comptables. Il a également fait observer que la cessation de la reconnaissance d'un actif est liée à ses flux d'avantages économiques et non pas à sa qualification juridique.

H4. La disparition physique d'une pratique comptable est précédée par sa disparition au niveau du désirable.

Certaines pratiques comptables que nous croyons en voie de disparition sont: (i) l'utilisation de la méthode d'amortissement accéléré à des fins comptables, (ii) l'utilisation du catalogue des durées de vie utile à des fins comptables, (iii) le calcul de l'amortissement sans tenir compte de la valeur résiduelle, (iv) la capitalisation des coûts d'établissement, (v) l'utilisation de la classe 9 du plan comptable pour le calcul du coût de production, (vi) LIFO et (vii) l'inventaire périodique. Les répondants ne considèrent pas que ces pratiques sont vouées à disparaître à l'exception des trois derniers. Pour les cinq premières pratiques, les répondants étaient en désaccord quant à leur disparition dans les proportions suivantes: 69%, 69%, 66% et 59% respectivement.

Chacun des trois dernières pratiques concernant l'utilisation de la classe 9 de comptes, LIFO et le système d'inventaire périodique a recueilli un avis contraire de la proportion de 52%. Pour le moment, notre hypothèse est soutenue pour ces trois pratiques, puisque leur paramètre de thanatogénèse est supérieur à 50%. Une étude récente par Jinga (2009) remarque que seulement 7,69% des organisations interrogées utilisent les comptes de gestion de la classe 9 pour les calculs de coûts de production, tandis que 69,23% et 35,9% le font par l'intermédiaire des comptes de charges par nature et des tableaux, respectivement.

Un répondant ayant une expérience mixte nous a dit que tant que la méthode accélérée est autorisée par l'administration fiscale, les sociétés ne feront pas le double effort d'évaluation et d'enregistrement. La charge de travail des comptables est une des raisons pour lesquelles l'utilisation de la durée de vie utile réglementée ne va pas disparaître de soi-même. De plus des conseils d'administration manquent de stratégie ce qui entrave la détermination des durées de vie différentes. Un autre répondant croit que la capitalisation des coûts d'établissement va disparaître car ils sont insignifiants et leur reconnaissance en tant que charges ne va pas influencer le résultat d'exploitation.

Nous avons trouvé une association significative entre l'opinion des répondants sur le fait que la pratique du calcul de l'amortissement sans tenir compte de la valeur résiduelle est en voie de disparition et l'âge ($p = 0,03572$, Fisher exact, unilatéral). Les répondants de moins de 45 ans considèrent que cette pratique n'est pas en cours de disparition en proportion de 75%. Les répondants de plus de 45 ans croient le contraire dans une proportion de 80%. Notre échantillon est encore marqué par la présence des deux répondants influents qui ont tous les deux plus de 45 ans et qui croient que ce concept est en voie de disparition en raison de l'influence des normes IAS / IFRS.

Conclusions

Dans ce papier, nous avons emprunté le concept de thanatogénèse de médecine et nous l'avons appliqué à la disparition d'un concept ou pratique comptable. Nous avons postulé que le processus de disparition d'un concept ou pratique comptable implique aussi des signes, des causes et une «mort». Nous avons analysé un certain nombre de concepts comptables éliminés des règlements comptables et nous avons observé que les concepts comptables

subissent une mort lente: ils peuvent encore être trouvés dans le langage comptable de nombreuses années après avoir été retirées des textes comptables (l'exemple du prix de cout).

De même que pour les paramètres cliniques qui aident les médecins à suivre l'évolution d'un patient, les paramètres comptables de la thanatogénèse proposées représentent les taux de rejet des concepts et des pratiques. Lorsque les taux de rejet sont élevés, le processus de disparition est bien avancé. Nous avons observé et mesuré le niveau de rejet ou d'acceptation d'un concept de comptabilité ou d'une pratique et la cohérence interne des concepts et pratiques comptables. La divergence entre les concepts de la comptabilité et les pratiques comptables est un signe d'une mort de ces concepts ou pratiques comptables (l'exemple de *patrimoine*).

Nous avons également émis l'hypothèse de la disparition d'un certain nombre de concepts et pratiques comptables dans l'avenir, fondée sur l'influence idéologique des normes IAS / IFRS. Nos recherches ont également révélé des différences de vue entre les universitaires à expérience dans l'enseignement et la recherche et ceux qui ont une expérience pratique aussi.

Remerciements

Les auteurs remercient Mme Maria Manolescu, ancienne Secrétaire d'Etat au Ministère des Finances, Prof. Mihai Ristea et Prof. Ilie Bavita pour leur aide précieuse. Nous remercions aussi au référent anonyme de l'Université Babes-Bolyai de Cluj Napoca pour ses suggestions extrêmement utiles. La participation au 3eme ANLP Symposium 2009 de Cluj Napoca nous a permis de présenter nos idées devant une audience internationale et pour ceci nous sommes reconnaissants aux organisateurs.

Références

- Bailey, D.T. (1988) *Accounting in Socialist Countries*, Routledge
- Boșea-Avram, F. (2009) *Imaginea fidelă în contabilitate* [Image fidele en comptabilité], Editura Risoprint, Cluj Napoca
- Calu, D.A. (2005) *Istoria contabilitatii in Romania* [Histoire de la comptabilité en Roumanie], Bucurest: Editura Economica
- Calu, D.A. et. al. (2009) *Dicționar de controverse contabile* [Dictionnaire de controverses comptables], <http://cig.ase.ro/grant797/dictionar.htm>
- Constantinescu, N.N. (1976) *Economia politică a socialismului* [L'économie politique du socialisme], Bucurest: Editura Didactică si Pedagogică
- Dickhout, J. (2009) 'The Brain as the Original Accounting Institution', *The Accounting Review*, Vol. 84, No. 6, pp. 1703-1712
- Duția, T. (1995) 'The Restructuring of the System of Accounting in Romania during the Period of Transition to the Market Economy', *The European Accounting Review*, 4: 4, 739-748.
- Evian, I. N. (1940) *Teoriile conturilor. Studiu economic si privat de istorie critică a teoriei conturilor în contabilitate* [Théories des comptes. Etude économique et privée d'histoire critique de la theorie de comptes en comptabilité], Cluj: Imprimeria Fondului Cărților Funciare
- Feleagă, N. and Ionascu, I. (1998) *Tratat de contabilitate financiară* [Traite de comptabilité financière], vol. 2, Bucharest: Editura Economică
- Feleagă, N., Ionascu, I. (1993) *Contabilitate Financiară* [Comptabilite financière], Volume 1. Editura Economică, Bucuresti.
- Hofstede, G. (1981) *Culture's Consequences*, Sage Publications
- Iacobescu, Sp. and Sorescu, Al. (1928) *Curs de contabilitate comercială generală în legatură cu Dreptul si legile speciale Comerțului* [Cours de comptabilité commerciale en relation avec le droit et les lois spéciales au commerce], Bucharest: Convorbiri contabile, vol. 2, *Patrimoniul*
- Ionascu, I. (2007) 'An empirical evaluation of the costs of harmonising Romanian accounting with international regulations (EU Directives and IAS/IFRS)', *Accounting in Europe*, 4(02), pp. 169 – 206, 2007
- Ionascu, I. (2003) „Discuții asupra influențelor culturale în contabilitate: cazul modelului contabil patrimonial” [Débats sur les influences culturelles en comptabilité : le cas du modèle comptable patrimonial], *Gestiunea si contabilitatea firmei*, no. 6: 15-22
- Luțan, V. (2002) *Fiziopatologie medicală* [Physiopathologie médicale], vol. 1, Centrul Editorial Poligrafic Medicina, Kishinew
- Jinga, G (2009) *Sisteme contabile de management prin costuri* [Systemes comptables de management par les couts], Thèse de doctorat, ASE, Bucurest, 2009
- Nobes, C. W. (1983), A Judgemental International Classification of Financial Reporting Practices., *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 10, Spring 1983
- Olariu, C. (1977) *Studiul costurilor* [Etude des couts], Bucharest, Editura Didactică si Pedagogică
- Olimid, L. and Calu, D.A. (1999) „Patrimoniul ca obiect al contabilitatii - un concept desuet?” [Le patrimoine en comptabilite – un concept desuet?], *Revista Contabilitate si expertiza* no. 5: 10-18
- Petrescu, C. (1901) *Curs de contabilitate si administrație* [Cours de comptabilite et d'administration], Iasi
- Puchiță, V. et al. (1981) *Organizarea si conducerea contabilității întreprinderilor industriale* [L'organisation et la direction de la comptabilité des entreprises industrielles], Bucharest: Editura Didactică si Pedagogică
- Purcărete, C. (1943) *Amortizările de calculație si amortizările contabile* [Amortissement de calcul et amortissement comptable], Bucharest, 1943
- Richard, J. (1998) 'Accounting in Eastern Europe: from Communism to Capitalism' in P. Walton, Axel Haller and Bernard Raffournier – *International Accounting*, International Thompson Business Press
- Lionăchescu, V. (1994) 'Noul sistem contabil nu e perfect, poate nici măcar cel mai bun, dar e un pas înainte' [Le nouveau système comptable n'est pas parfait, ni même le meilleur, mais c'est un pas en avant], *Capital* no. 14/8 April 1994.

Ristea, M. (1989) *Bilanțul în gestiunea patrimoniului* [Le bilan comptable dans la gestion du patrimoine], Editura Academiei Române, Bucharest

Roberts, A. (2000) 'The recent Romanian accounting reforms: another case of cultural intrusion?' in Y. Kalyuzhnova and M. Taylor (eds.) *Transitional Economies: Banking, Finance, Institutions*, Basingstoke: Palgrave Publishers Ltd: 146-166.

Schmalenbach, E. (1926): *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik*, Leipzig Zgradic-

Zirnhelt, E. (2006) *Glossaire comptable et financier: français-anglais et anglais-français*, La Maison Du Dictionnaire, disponible en ligne :

<http://books.google.com/books?id=yGAHfrbw3uMCandprintsec=frontcoverandhl=fr#PPA13,M1>

* * * *Plan Comptable Général*, Règlement n°99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable, modifié, disponible en ligne :

http://www.minefi.gouv.fr/directions_services/CNCompta/pcg/pcg_maj0712.pdf

* * * Legea contabilității nr. 82/1991 *Monitorul Oficial nr. 20/20.01.1991* [Loi de la comptabilité no. 82/1991, Journal Officiel no. 20/20.01.1991]

* * * Regulamentul nr. 704 din 22 decembrie 1993 de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991 *Monitorul Oficial nr. 303 bis/22.12.1993* [Règlement no. 704 du 22 décembre 1993 pour l'application de la loi de la comptabilité no. 82/1991, Journal Officiel no. 303bis/22.12.2000]

* * * Ordinul Ministrului Finantelor nr. 403/1999 *privind aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (CEE) și cu Standardele de Contabilitate Internațională*, *Monitorul Oficial nr. 480/4.10.1999* [Ordre du Ministre des Finances no. 403/1999 pour l'approbation des normes comptables harmonisées avec la IVème Directive des CEEs et avec les Normes comptables internationales, Journal Officiel no. 480/4.10.1999].

* * * Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 94/2001 *pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate*. *Monitorul Oficial nr. 85/20.02.2001* [Ordre du Ministre des Finances Publiques no. 94/2001 pour l'approbation des normes comptables harmonisées avec la IVème Directive des CEEs et avec les Normes comptables internationales, Journal Officiel no. 85/20.02.2001].

* * * Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 306/2002 *pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu Directivele Europene*, *Monitorul Oficial nr. 279/25.04.2002* [Ordre du Ministre des Finances Publiques no. 306/2002 pour l'approbation des normes comptables simplifiées harmonisées avec les directives européennes, Journal Officiel no. 279/25.04.2002].

* * * Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 1752/2005 *pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, *Monitorul Oficial nr. 1080 bis/30.11.2005* [Ordre du Ministre des Finances Publiques no. 1752/2005 pour l'approbation des normes comptables conformes aux directives européennes, Journal Officiel no. 1080 bis/30.11.2005].

* * * Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 3055/2009 *pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, *Monitorul Oficial nr. 766 bis/10.11.2009* [Ordre du Ministre des Finances Publiques no. 3055/2009 pour l'approbation des normes comptables conformes aux directives européennes, Journal Officiel no. 766 bis/10.11.2009].

Annexe n ° 1.

**ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE
FACULTATEA DE CONTABILITATE ȘI INFORMATICA DE GESTIUNE
QUESTIONNAIRE**

1. À votre avis, lesquels des concepts suivants devraient disparaître du langage comptable des praticiens?

Moyens fixes	
Passif	
Prix de coût	

2. À votre avis, lesquels des concepts suivants devraient disparaître du langage comptable officiel?

Les différences de prix des matières premières et matériaux	
Le principe de l'évaluation séparée des actifs et passifs	
Outils de faible valeur	
Produits extraordinaires	
Charges extraordinaires	

3. À votre avis, lesquels des concepts suivants et principes comptables sont en divergence avec les traitements comptables utilisées dans la pratique?

Bilan d'ouverture	
Patrimoine	
Le concept de la prudence	

4. À votre avis, lesquelles des pratiques comptables suivantes sont sur le point de disparaître?

La méthode de l'amortissement accéléré à des fins comptables	
Le catalogue des durées de vie utile des actifs immobilisés	
Le calcul de l'amortissement sans tenir compte de la valeur résiduelle	
La capitalisation des coûts d'établissement	
L'utilisation de la classe 9 de comptes pour le calcul du coût de production	
LIFO	
L'inventaire périodique	

5. Votre expérience professionnelle est la suivante:

- a. Dans l'enseignement exclusivement;
- b. Principalement dans l'enseignement;
- c. Principalement d'ordre pratique;
- d. Exclusivement pratique.

6. Votre âge est la suivante:

- a. 20-45 ans;
 - b. Plus de 45 ans.
7. Votre expérience en comptabilité est la suivante:
- a. 0-15 ans;
 - b. Plus de 15 ans.
8. Vous êtes une/un:
- a. Femme;
 - b. Homme.
9. Votre employeur est une:
- a. Université;
 - b. Une autre entité publique;
 - c. Société;
 - d. Un autre type d'organisation, mentionnez s'il vous plaît.....

Espace pour les suggestions et recommandations
Nous vous remercions de votre coopération!