

UNIVERSITÉ DE NEUCHÂTEL
FACULTÉ DE DROIT



La Comptabilité Publique

**en tenant compte plus
spécialement de la Roumanie**

Thèse

PRÉSENTÉE A LA FACULTÉ DE DROIT
DE L'UNIVERSITÉ DE NEUCHÂTEL
(SECTION DES SCIENCES COMMERCIALES ET ÉCONOMIQUES)
POUR OBTENIR LE GRADE DE
DOCTEUR ES SCIENCES COMMERCIALES ET ÉCONOMIQUES

PAR

GEORGE KLINGENBERG
LICENCIÉ ES SCIENCES COMMERCIALES ET ÉCONOMIQUES



LAUSANNE
IMPRIMERIE A. BOVARD-GIDDEY
MAUPAS, 7

—
1932

UNIVERSITÉ DE NEUCHÂTEL

FACULTÉ DE DROIT

La Faculté de Droit de l'Université de Neuchâtel, Section des sciences commerciales et économiques, sur le rapport de M. le prof. P. E. BONJOUR, autorise la publication de la présente thèse de M. George Klingenberg de Bucarest ; cette thèse a pour titre :

*« La comptabilité publique »,
en tenant compte plus spécialement de la Roumanie.*

La Faculté ne donne ni approbation, ni improbation aux opinions émises, ces opinions devant être considérées comme propres à l'auteur.

Neuchâtel, le 7 décembre 1931.

Le Doyen de la Faculté de Droit :
(Signé :) Béguelin.

A mes Parents

AVANT - PROPOS

La face du monde s'est transformée après les événements de 1914. Si nous revenons une fois de plus sur cette constatation devenue presque banale, c'est que la présente étude montre un des aspects du changement survenu depuis lors.

Il n'est certainement pas sans intérêt d'examiner d'une façon générale le passage d'une condition d'existence à une autre et de rechercher plus particulièrement les assises d'un ordre nouveau dans un domaine restreint.

Si nous avons trouvé l'objet d'une pareille recherche dans la comptabilité publique et plus spécialement dans celle de la Roumanie, c'est que ce choix nous a été inspiré pour deux raisons. D'une part, nos études antérieures portant sur des sciences commerciales et économiques nous poussaient naturellement vers ce choix et, d'autre part, nous nous sommes décidés de traiter spécialement la comptabilité publique roumaine à cause des liens qui nous attachent à ce pays.

Au lendemain de la cessation des hostilités, la Roumanie, comme tous les autres pays d'ailleurs, découvrit que tout était changé. On se trouvait dans une impasse générale et il importait de prendre une décision et une attitude.

Les uns annonçaient qu'il fallait faire chemin en arrière : retour à l'époque heureuse dont ils avaient gardé encore un vif et sympathique souvenir. Les autres, c'est-à-dire ceux qui, en 1914, venaient de franchir le seuil de l'adolescence, applaudirent à deux idées principales : la réforme et la révolution.

A l'exception de la Russie, dans tous les pays, l'idée de réforme triompha. La Roumanie connut alors une période de grand enthousiasme. Partout on réformait. Après la réforme agraire vint celle de la monnaie, des moyens de transports, de l'administration. Tous les cadres de la vie sociale paraissaient trop étroits et vieilliss.

La réforme de la comptabilité publique fut une des dernières. Et, dans les pages qui suivent, nous avons entrepris de projeter quelque lumière sur cette œuvre nationale roumaine qui n'est certainement pas la moindre dans l'ensemble des efforts persévérants de la Grande Roumanie unifiée.

Toute réforme s'inspire d'expériences et de considérations actuelles et futures. Tel est aussi le cas en ce qui concerne la réforme de l'administration financière roumaine et plus particulièrement de la comptabilité publique.

Dès lors, il nous paraissait indispensable de traiter notre sujet historiquement, et de l'accompagner des idées générales à sa base. Certes, il serait permis de s'en dispenser, mais ici comme ailleurs, « la rivière ne grossit pas sans être trouble ». La plupart des ouvrages de comptabilité publique se perdent dans les détails techniques ou dans la reproduction littérale de la législation respective.

Nous espérons avoir tiré une leçon de ces expériences. Qu'on veuille donc bien agréer l'insistance avec laquelle nous appliquons les théories connues au profit de nombreux détails secondaires. De même les comparaisons avec d'autres pays, notamment la Suisse.

Ce travail ne voulait pas être purement didactique, mais aussi un compte-rendu de nos observations personnelles. — La troisième et dernière partie est uniquement destinée à recueillir les résultats de nos enquêtes. A ce propos, nous exprimons encore une fois toute notre gratitude à ceux qui nous ont facilité les enquêtes dans les différentes administrations roumaines.

HISTORIQUE

Considérée en elle-même, la comptabilité publique ne présente rien d'obscur. Elle est tout simplement un instrument à enregistrer les recettes et les dépenses de cette vaste entreprise qu'est l'Etat. Et, ajoutons encore qu'il faut entendre par comptabilité publique toute comptabilité d'une corporation de droit public : ville, commune, service industriel municipal ou communal, etc.

Aussi claire et incontestée que soit la notion de la comptabilité publique, nous devons néanmoins constater que cette dernière soulève un ensemble très complexe de problèmes dès qu'elle est mise en relation avec le milieu dans lequel elle s'exerce. D'autre part, les origines historiques et le fondement de la comptabilité publique sont encore insuffisamment mis en lumière et c'est cette dernière situation qui suscite également des débats.

La comptabilité publique s'en ressent. En effet, les formes et méthodes variées qu'elle revêt expriment très clairement ces relations d'ordre économique, politique, juridique, financier, historique et autres. Cette influence se manifeste jusque dans les détails des systèmes de la comptabilité publique. Et on peut dire, à juste titre, que la comptabilité publique est un des miroirs de la vie en société, elle est l'expression de l'échange et de l'administration des valeurs matérielles et immatérielles de la communauté.

De ce fait, il s'impose d'étudier certaines questions historiques, économiques et administratives, afin de pouvoir juger utilement la comptabilité publique actuelle en général, et la comptabilité publique roumaine dans le cas particulier.

Dans cet ordre d'idées, *l'histoire de la comptabilité publique* offre un premier champ d'investigation. La question essentielle à laquelle nous aimerions répondre tout d'abord peut être formulée ainsi : est-ce que l'usage de la comptabilité publique est de date récente ?

A vrai dire, les origines de la comptabilité en général et celles de la comptabilité publique en particulier, ne sont pas encore bien éclairées et cela malgré de nombreuses publications historiques. Nous nous bornons donc, en ce qui concerne la comptabilité proprement dite, à un court aperçu (1) pour insister ensuite et davantage sur la comptabilité publique dans la mesure où le cadre de cette étude le rend désirable.

1. GOMBERG L. *L'Economologique (Science comptable) et son histoire*. Genève, 1912. Pour plus de détails concernant l'histoire de la comptabilité, voir cet ouvrage.

a) *Comptabilité et comptabilité publique.*

Des signes symboliques sur pierre, sur rouleaux de peau polie ou sur bois constituent une documentation fort incomplète. Néanmoins, c'est là ce que la plus haute antiquité nous a laissé. Ces fragments permettent de faire une constatation essentielle : aussi loin que l'on remonte dans l'histoire de l'humanité, on a toujours enregistré les faits économiques résultant de l'échange. Les moyens d'enregistrement, leur but, la méthode ont changé, mais nous ne connaissons aucun peuple qui se soit complètement passé d'un aide-mémoire des échanges effectués.

Les peuples commerçants de l'antiquité, tels que les Chinois et les Phéniciens, ont fait l'objet d'études fort intéressantes, et en ce qui concerne plus spécialement la comptabilité, les auteurs (1) rapportent que les commerçants chinois possédaient une comptabilité composée d'un livre de comptes et d'un livre de caisse. De même, les Phéniciens, le peuple le plus commerçant de l'antiquité, paraissent avoir déjà connu une comptabilité régulière vers 1100-1025 avant J.-C. Il semble d'ailleurs que l'usage des enregistrements méthodiques a été importé de l'Égypte (2).

Souvent, l'existence de la tenue de livres ne peut être constatée qu'indirectement. Ainsi, en ce qui concerne les Hébreux, un passage du livre de Salomon, l'Écclésiaste, dit ce qui suit : « Telle chose que tu donneras, compte-la et pèse-la, et inscris dans un livre ce que tu reçois et ce que tu donnes » (3).

Quant aux Grecs et Romains, nous sommes par contre très renseignés. La comptabilité privée (commerciale ou domestique), autant que la comptabilité publique, sur laquelle nous insisterons plus loin, ont atteint un haut degré de perfection. Des études fort complètes obligent à une dispense d'exposition de la comptabilité des deux plus grands peuples de l'antiquité. Ne citons qu'en passant que pour les commerçants romains, la tenue d'une comptabilité était obligatoire, ce qui s'accorde d'ailleurs fort bien avec l'esprit d'ordre et de clarté du peuple romain. Il y avait trois registres différents. Le premier, dénommé « l'adversaria ou ephemeris » ressemble à ce que l'on nomme aujourd'hui un journal, c'est-à-dire un livre destiné à recevoir dans un ordre chronologique les opérations effectuées. Puis, le « tabulae rationum », un livre des comptes avec Doit et Avoir et qui correspond au Grand Livre d'aujourd'hui. Enfin, le « Codex accepti et expensi », destiné aux contrats *ad litteras* (obligations écrites). Ce dernier registre montre

1. BRAMBILLA G. L'amministrazione et la ragioneria nella China antica. Milan 1896.

2. GOMBERG L., op. cit., p. 10.

3. „Et quodeumque trades, numera et appendi, datum vero et acceptum, omne describe“.

surtout à quel haut degré de perfection la comptabilité romaine était arrivée. Les particuliers possèdent également des registres. Le « *Libellus familiae* » et le « *Calendarium* » où l'on inscrivait respectivement les opérations d'achat et de vente et les prêts et intérêts à recevoir ou à payer.

Avec l'effondrement de l'empire romain, l'invasion des barbares, la lutte gigantesque entre le pouvoir laïque et clérical, un long arrêt dans la vie économique et sociale se produit. En conséquence, les conditions pour le développement de la comptabilité disparaissent. Ce n'est que vers le XII^e siècle que nous assistons à une renaissance de la comptabilité, et cela surtout grâce à trois facteurs importants : l'introduction des chiffres indo-arabes par Léonardo Bonaci en 1170 ; la reprise de la vie économique-commerciale, surtout en Italie ; et finalement, la première tentative bien connue (1), et féconde d'ailleurs, d'une science comptable au XV^e siècle.

La comptabilité publique partage avec la comptabilité proprement dite un passé quelque peu obscur. Néanmoins, on peut dire, d'une façon générale, que les origines de la comptabilité publique, celle des rois, celle tenue par les prêtres à certaines époques, sont plus faciles à retrouver que la comptabilité proprement dite, c'est-à-dire celle qui régit les échanges d'ordre individuel. Cela tient surtout à ce que, durant les siècles qui nous précèdent, la communauté est l'élément prépondérant devant laquelle l'individu s'efface.

Selon l'idée émise précédemment, nous allons fixer brièvement quelques faits relatifs à la comptabilité publique, afin de pouvoir répondre à cette question : si l'usage de la comptabilité publique est indispensable indépendamment des époques et des lieux.

A proprement parler, il n'y a pas une histoire de la comptabilité publique dans les époques reculées. Cette dernière se confond toujours avec l'histoire des finances publiques.

Ainsi M. Brugsch-Bey (?) expose l'administration du premier Pharaon Ménès, qui vécut en 3600 environ avant J.-C., en ces termes :

« Obéissant aux ordres de leurs maîtres, les scribes inscrivaient avec des styles légers sur des rôles polis les événements multiples de la vie domestique, notaient exactement les recettes et les dépenses de la vie du souverain et tenaient un bon ordre dans les comptes. »

1. Le mérite d'avoir fait connaître l'art comptable „al modo di Vinegia“, soit la comptabilité à parties doubles, revient au savant mathématicien de l'époque, le père franciscain Luca Paciolo di Borgo San Sepolcro. Dans le chapitre II „Tractatus particularis de computis e scripturis“ de son célèbre ouvrage „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni, et Proportionalita“ publié en 1494 à Venise, il expose le mécanisme complet de la comptabilité à parties doubles.

2. Cité chez Gomberg L. p. 24.

Un compte égyptien conservé sur un fragment de pot en terre cuite et qui se trouve au Musée Britannique à Londres, fournit la preuve d'une comptabilité régulière des finances de l'Etat. D'autre part, les temples égyptiens paraissent avoir tenu des comptes réguliers entre 1383 et 1322 avant J.-C., c'est-à-dire pendant le règne du grand Sesostris.

Chez les Indiens du XII^e siècle avant J.-C., la comptabilité n'était pas inconnue (1). On trouve, en effet, dans le Code de Manou, des dispositions relatives aux finances publiques. Ce code, un recueil de lois écrites et de coutumes, est également connu sous le nom de Manava-Dharma-Sastra, et qui, dans sa dernière partie, contient les prescriptions relatives aux revenus du roi ainsi que les obligations des intendants spécialement désignés à cet effet. D'autre part, M. B. Bonnerjea, dans une récente et fort intéressante étude (2) sur une des castes les plus importantes du Bengale, les Kâyasthas, ou «classe des écrivains», affirme que « depuis une période très reculée de l'antiquité, on reconnaît à cette classe le privilège de servir comme scribes ou comptables ». Ces quelques constatations autorisent à conclure que la comptabilité est connue aux Indes dès l'année 1200 avant J.-C.

En Perse, il existait, de temps immémorial, la curieuse coutume de noter tous les actes et toutes les paroles des rois. Les fragments parvenus à nos jours établissent le fait qu'une comptabilité publique, relativement développée, était d'usage. Sous Darius (521-458 avant J.-C.), un cadastre fut introduit afin de fixer les impôts, et des organes spécialement désignés surveillaient très strictement toute transaction dans la possession foncière et immobilière. Il est clair que pareille administration ne pouvait fonctionner sans une tenue de livres.

Lorsqu'en 1891 on découvrit le fameux document d'Aristote « La Constitution d'Athènes », l'histoire des sciences financières s'enrichit sur plus d'un point. Avec le concours d'autres documents (3), il a été possible de reconstituer l'administration financière grecque. Le haut développement auquel ce peuple était parvenu ne laisse d'ailleurs aucun doute sur l'usage de la comptabilité. Il faut cependant remarquer que les anciens ne lui attribuaient pas une importance excessive.

Les Romains, de même, n'ignoraient pas une administration financière basée sur des livres de comptes. Le grand historien

1. LOISELEUR-DESLONGCHAMPS, Les Finances aux Indes, Paris 1912.

2. BONNERJEA B. L'Ethnologie du Bengale, Paris 1927, p. 10.

3. En 1739 Taylor trouva à Athènes un compte rendu des Amphyctions sur l'administration du Temple de Delphes de l'Olympiade 100,4 à l'Olympiade 101,3 et qui contient des listes des intérêts perçus des villes par la banque pour les sommes prêtées, des intérêts payés, des dépenses pour fêtes religieuses, etc.

Mommsen, ainsi que M. G. Ferrero ont montré à plusieurs reprises des détails à ce sujet.

Ne poursuivant ici que la recherche de l'existence d'une comptabilité publique à travers les époques, on peut affirmer que tous les peuples de l'antiquité en possédaient une. En tout cas, nous n'avons aucune preuve du contraire.

Il va de même en ce qui concerne les Arabes. Chez eux, l'administration financière est très ordonnée et correspond au degré de la culture arabe. Les Arabes possédaient une comptabilité publique développée.

D'une façon générale, à partir des Grecs, l'histoire enseigne qu'une administration financière s'observe partout. Les documents qui lui sont relatifs (1) en sont la meilleure preuve.

Il est vrai que l'intérêt que l'on témoigne pour les finances de l'Etat varie selon les époques et le degré de civilisation. Mais toujours est-il que certains enregistrements paraissent s'imposer et c'est ce dernier fait seul que nous retenons.

Ainsi, depuis la haute antiquité, on pratique l'art financier, mais jusqu'au XIII^e siècle, il ne fait jamais l'objet d'une étude systématique.

Ce n'est que vers 1200 que commence une préoccupation d'ordre scientifique en matière financière. Lentement, on recherche les causes et les effets de l'économie financière publique. On étudie les revenus et les dépenses de l'Etat, leur légitimité, l'ordre dans lequel ils doivent être perçus, l'influence sur la vie sociale et une foule d'autres questions. Et, dans cet ordre d'idées, rappelons les écrits de Thomas d'Aquin (1227-1274); l'ouvrage « De republica optime administranda » de Francesco Petrarca (1304-1374); les considérations judicieuses de Carafa dans son « De regis et boni principis officio » (1668), et de Jean Bodin (1530-1596), l'auteur du mot célèbre : « Les finances sont les nerfs de la République » (2). Depuis lors, l'intérêt aux finances publiques grandit toujours

1. Ainsi, la Bibliothèque publique et universitaire de Genève possède un document comptable très précieux. Il se compose de planchettes de hêtre, enduites de cire noire. A l'aide d'un poinçon, on y grava, en l'an 1308, les chiffres représentant les dépenses de la maison du Roi. Ces tablettes sont reliées, en forme de livre, au moyen de bandelettes de parchemin qui laissent assez de jeu pour qu'on puisse facilement ouvrir le volume. La reliure est du XVI^e siècle, aux armes d'Alexandre Potau, le célèbre collectionneur parisien.

2. Il n'est peut-être pas inutile de rectifier la paternité de cette locution. Bodin commence lui-même le VI^e livre par : „Les finances sont les nerfs de la République — comme disoit un ancien Orateur, il est bien requis d'en avoir la vraye cognoissance...”

(1), les recherches deviennent de plus en plus spéciales et voici qu'en 1762 l'étude de la science financière arrive finalement au point qui nous intéresse ici : la comptabilité publique.

Il est curieux de constater qu'il a fallu plus de cinq siècles d'études financières avant de soumettre à un examen scientifique les méthodes d'enregistrer les faits de l'économie publique.

L'ouvrage de M. Puecberg « Einleitung zu einem verbesserten Kameral-Rechnungsfusse auf die Verwaltung einer Kameral-Herrschaft angewandt », paru à Vienne en 1762, est en effet reconnu comme la première étude systématique de la comptabilité administrative. Dès lors, un grand nombre de travaux dans cette branche spéciale de l'administration financière ont été publiés. Ils feront ultérieurement encore l'objet de nos études.

Avant d'aborder l'étude des diverses questions qui s'imposent encore au sujet de la comptabilité publique, l'examen historique, que nous venons de terminer, autorise à conclure :

1. Que l'usage de la comptabilité date des temps les plus reculés.

2. Que la comptabilité publique s'est très développée pendant les périodes de prospérité économique.

3. Qu'on lui attribue une importance relativement faible et cela du fait même que la comptabilité publique a été une des dernières branches étudiées.

4. Que l'étude systématique de la comptabilité publique coïncide avec la constitution des Etats modernes.

b) *Le fondement de la comptabilité publique.*

Une autre question est celle du fondement de la comptabilité publique. Elle doit être séparée des origines historiques. Nous entendons par là que la comptabilité a une existence indépendante du temps. Elle a sa source propre, soit dans l'homme lui-même, soit dans la société en tant que réunions d'hommes. La comptabilité existe toujours et partout grâce à la nécessité d'échanger des produits. En d'autres termes, dès qu'il y a des échanges dans un groupement de personnes, une comptabilité s'y trouve nécessairement. Ce n'est que sa forme qui change plus ou moins, et les ren-

1. Voici encore quelques écrivains que le sujet financier intéressa particulièrement et qui ont contribué à son développement : Thomas Hobbes (1642) ; Locke (1692) ; Samuel Pufendorf (1631-1694) dans le *Jus naturæ et gentium*, Liv. VII et VIII ; Vauban ; Montesquieu (*Esprit des Loix*, chap. 13) ; Smith ; Justi ; Ricardo. Voir plus spécialement pour *l'Italie* : Ricca-Salerno „*Storia delle dottrine finanziarie in Italia* 2e éd. Palerme 1896 ; *Angleterre* : A. J. Wilson, *The National Budget*, Londres 1882 ; *France* : Gaston Jèze, *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, Paris 1912, où on trouvera une bibliographie nombreuse concernant l'étude financière en France à travers les époques.

seignements qu'elle est susceptible de donner. Aucun doute n'est possible sur l'existence d'un enregistrement lui-même.

La comptabilité, comme les règles juridiques par exemple, est étroitement liée à la conscience individuelle et collective. Il paraît en effet qu'il y a une relation entre une mentalité donnée et un système de compte. Il semble même que dès qu'une activité économique consciente est déployée, un système d'enregistrement spécial s'impose et que l'un est inséparable de l'autre. Quant au droit par exemple, la distinction entre origine et fondement est courante. Cette discrimination a donné de très heureuses impulsions dans le domaine précité. Pourquoi n'en serait-il pas de même pour la comptabilité ?

La question du fondement de la comptabilité est surtout un problème fonctionnel, à savoir, quel état de développement social suppose tel système de comptabilité. En d'autres termes, si la comptabilité d'une commune rurale est différente de celle d'une ville, cela s'explique avant tout par les divers degrés du développement social, de l'activité économique et financière, plus particulièrement. Et, d'autre part, en ce qui concerne la comptabilité de l'entreprise privée, on observe une étroite liaison entre l'activité économique, le but de cette activité et le système de comptabilité employé.

Dans le tableau ci-dessous, nous avons opposé les formes actuelles (la structure économique), à la comptabilité en nous limitant aux moyens comptables et au contrôle. Nous aurions préféré une confrontation semblable en ce qui concerne spécialement la comptabilité publique. Seulement, cette dernière s'y prête mal. Les changements dans la conception de l'Etat s'opèrent très lentement. L'initiative individuelle s'adapte plus vite et plus facilement aux circonstances. Une confrontation dans le domaine de l'entreprise privée se prête donc beaucoup mieux à la vérification des idées précédemment émises et qui, au surplus, valent exactement une démonstration basée sur la comptabilité publique.

ECONOMIES		COMPTABILITÉS		
Structure économique		Moyens comptables	Contrôle	
			Objet	Nature
1) primitive	{ Chasseurs, bergers agriculteurs, échange en nature (troc), économie domestique	Signes divers	mémoire	preuve
2) développée	{ échange s/base de monnaie économie citadine capitalisme modéré	Livres, Comptes	fortune	décharges résultats
3) moderne	{ échange s/base de crédit, économie nationale capitalisme	Machines comptables cartothèques etc.	l'unité d'énergie	sa sta- tique et son dyna- misme

Il ressort de ce tableau que la comptabilité varie en fonction d'une structure économique donnée. Examinons d'abord une économie primitive, caractérisée par l'échange en nature, le troc, distincte encore d'autres économies, par les activités économiques (chasseurs, bergers, agriculteurs), et par le degré de cette activité qui ne s'étend, pour ainsi dire, pas au-delà du cercle familial. Cette économie domestique, autrefois plus fréquente, s'est maintenue cependant jusqu'à nos jours et elle trouve son expression dans les communautés de village russe ou dans la Zadrouga serbe.

A ce stade, les moyens comptables consistent en des signes symboliques divers, essentiellement en nœuds ou entailles. A ce sujet, les Cholas, peuplade tout à fait primitive, se servent, par exemple, de nœuds faits à un cordonnet tressé en laine de lama. Ces « quipo » ou nœuds correspondent, par leur construction et leur couleur, à des animaux, des objets, des dettes et des créances. C'est une comptabilité rudimentaire, mais c'en est une tout de même. Les Bangala (1), tribus habitant le Congo belge, utilisent encore à l'heure qu'il est un autre moyen comptable que M. van Overbergh nous décrit en ces termes :

« Le travailleur Bangala, employé dans les stations du blanc, marquera les « lunes » qu'il a accomplies, par une entaille faite dans un petit bâton (que chacun d'eux possède et qu'il conserve précieusement dans ses bagages). Autant d'entailles, autant de « lunes ». Il *vérifie* d'ailleurs assez souvent *sa comptabilité, en venant consulter son chef blanc et voir s'il est bien d'accord avec le registre*. Dans une discussion d'intérêts ou dans un marché, les arguments ou les articles d'échange seront marqués chacun par un bâtonnet. Autre tribu, les Basonge par exemple, emploient un procédé à peu près identique. »

En Roumanie, quantité de marchands se servent encore, et d'une façon suivie, d'une comptabilité de ce genre. Nous ne citons que les laitiers qui marquent une opération commerciale d'un petit rond derrière la porte (2).

Il est clair que ces moyens comptables ne suivent pas un contrôle proprement dit, mais que l'objet de ces signes est un autre. « Les premières annotations des faits commerciaux avaient un caractère détaché et descriptif. Ils sont notés pour les préserver de l'oubli » (3).

1. OVERBERGH C. Les Bangala (sociologie descriptive) Bruxelles 1907, p. 297.

2. Il y a encore les porteurs de sable qui se servent d'un petit bâtonnet, nommé „râboj“ pour tenir compte, à l'aide des entailles, des charettes fournies.

3. GOMBERG L. L'Economologie et son histoire. Genève 1912, vol 1, p. 35.

Mais considérons encore que l'échange se réduit en dernière analyse à des droits et à des obligations. Dès lors, il semble qu'il y ait une contrainte pour l'individu vivant en société et se prévalant de tel droit, ou refusant l'obligation de fournir une preuve. L'hypothèse de la preuve à fournir semble donc être bien l'explication essentielle des signes symboliques au stade d'une économie primitive.

A un degré plus développé de l'économie, la comptabilité change. Sortant de son stade primitif, l'économie prend des formes et des aspects nouveaux. L'activité commerciale s'étend sur un plus grand nombre de biens, l'échange s'intensifie et les opérations commerciales deviennent plus complexes et dépassent le cercle restreint de l'économie domestique. La monnaie y joue un rôle essentiel et important. Un tel stade dans l'évolution économique a été suffisamment décrit, de sorte qu'il est inutile d'insister davantage (1).

Une économie de cette nature se caractérise dans le domaine comptable par l'usage de livres de comptabilité, l'emploi de comptes et l'exercice d'un contrôle dont l'objet est la fortune productive. Cette dernière est, en effet, examinée périodiquement. Et il convient de relever spécialement que la nature de ce contrôle se limite à une gestion honnête, c'est-à-dire que l'on cherche avant tout à contrôler si le capitaliste (dans le sens de propriétaire de la fortune), ou son mandataire (directeur commercial), a fait une perte ou un bénéfice et si sa gestion était honnête (2). D'ici aussi, l'ancienne formule : « Ce que l'on a reçu, on le doit ; ce que l'on a donné, on l'a », formule qui fut longtemps à la base de tout l'enseignement de la comptabilité. Le contrôle vise dans cette économie, qui est surtout antérieure au XIX^e siècle, à donner décharge à l'administrateur. On verra dans la suite combien est essentielle cette constatation et que, dans les économies modernes, l'objet du contrôle et la nature du contrôle sont très différents.

La dernière forme, la plus évoluée des structures économiques, peut être classée sous le nom de capitalisme. Ce stade, qui fut décrit d'une façon magistrale par Sombart (3) se trouve dans la suite à la base de nos considérations.

Dans les économies primitives et celles qui sont peu développées, la valeur et les choses sont liées. Le primitif et l'enfant cèdent, pour ainsi dire, une part d'eux-mêmes, en cédant un objet leur appartenant. Tout autre est le cas dans les économies modernes où la valeur se manifeste suivant les circonstances, suivant nos

1. GIDE Ch. Cours d'Economie politique, Paris 1926, p. 233.

2. LÉAUTY E. Introduction comptable à la science comptable, Paris, s. d.

3. SOMBART W. *Wirtschaft und Kapitalismus*, Berlin 1918.

besoins en tel ou tel objet. Ici la valeur n'est pas liée, elle est autonome. C'est la valeur en elle-même, expression abstraite de la chose et non l'objet dans lequel elle se réalise, qui est importante. Cette façon de penser est caractéristique pour le capitalisme. De même, d'autres traits du capitalisme : la vitesse, l'étendue des opérations commerciales, leur extrême complexité, la concentration des entreprises, leur capacité, le développement des opérations à crédit, etc. Tout cela se manifeste dans la comptabilité. Les machines comptables, cartothèques et statistiques reflètent la structure économique moderne. Le contrôle plus spécialement encore montre une conception tout à fait nouvelle. Examinons l'objet du contrôle : ce n'est plus la fortune dans le sens habituel du mot que l'on observe, mais l'unité d'énergie. Le contrôle s'exerce pour la statique et la dynamique des différentes catégories de valeur, c'est-à-dire les unités d'énergie qui composent l'entreprise. On contrôle les grandeurs économiques, leur efficacité, leur causalité. La décharge de l'administrateur est à l'arrière-plan. Ce qui intéresse l'économie moderne, c'est la stabilité de l'entreprise par rapport à toute la vie économique. Et, plus loin, on cherche aujourd'hui à déterminer à chaque instant possible, la façon dont l'entreprise s'adapte aux circonstances nouvelles de la vie économique. Si le bénéfice est normal, elle s'adapte bien, sinon il y a des raisons sérieuses d'examiner l'organisme économique entier. Comme on le voit, ce n'est plus le bénéfice ou la perte que l'on contrôle, c'est l'organisme économique lui-même. Autrefois, la vérification du résultat était le *but* de tout contrôle, aujourd'hui la détermination du résultat est en premier lieu un *moyen* de se rendre compte de la marche de l'entreprise.

De ce qui précède, il est permis de conclure que :

1. La comptabilité a sa source propre, elle n'est pas une invention, mais une nécessité de la vie sociale.
 2. La comptabilité évolue avec la vie sociale.
 3. Elle s'adapte aux caractères de l'échange et aux besoins d'ordre social.
 4. Plusieurs formes de comptabilité peuvent coexister, dès qu'il y a coexistence de différentes économies.
 5. La relation étroite entre la comptabilité et l'économie permet de déterminer l'une en l'absence de l'autre.
 6. Savoir quel est le meilleur système de comptabilité se réduit à la connaissance de la structure économique.
-

L'administration financière et la comptabilité

Depuis qu'il y a des Etats, il y a nécessairement une administration. Et on entend par là l'accomplissement des devoirs de l'Etat à l'exclusion de l'activité législative (1). Cette dernière est précisément la limite dans laquelle s'exerce ce qu'on est convenu d'appeler l'« administration ».

Au début, et à certaines époques, l'administration ne présentait pas la complexité de nos jours. Mais, depuis la constitution des grands Etats modernes et la différenciation de la société actuelle, l'administration, au sens que nous venons d'indiquer, est devenue extrêmement délicate et importante. Dans les régimes parlementaires de nos jours, les questions administratives suscitent l'intérêt de la quasi-totalité de la population. Et cela est très compréhensible. D'une saine et bonne administration dépend en effet la prospérité de l'Etat et le bien-être de ses membres.

Si le but de toute administration est l'organisation intérieure et extérieure dans les limites de la loi, et si par conséquent toute activité administrative de l'Etat est ainsi encadrée, il convient avant tout d'étudier les dispositions législatives par lesquelles l'administration est réalisée, de rechercher ensuite plus particulièrement les organes administratifs, leurs compétences, leurs relations entre eux; bref, des règles auxquelles doivent se conformer tous ceux qui sont soumis à la loi, ainsi que les moyens par lesquels le respect de la loi est assuré. En résumé, on peut dire que l'étude ou la connaissance de l'activité administrative d'un Etat est liée essentiellement à la connaissance du droit administratif.

En ce qui concerne les finances publiques plus particulièrement, il convient d'examiner l'ensemble des règles auxquelles sont soumises leur gestion et leur contrôle. Gestion et contrôle sont donc les pivots de l'administration financière. D'autre part, on réalise cette gestion et son contrôle par un ensemble de principes directeurs, par des organes spécialement affectés au service financier et à l'aide de la comptabilité.

1. FLEINER, F. Schweizerisches Bundesstaatsrecht Tübingen 1923, p. 460 : „Unter Verwalten versteht man das Besorgen der staatlichen Geschäfte, die weder Rechtsprechung, noch Rechtsetzung sind. Alle Verwaltung ist an das Gesetz gebunden; das Gesetz stellt die Schranken für die Verwaltungstätigkeit auf“.

L'unité de l'administration, la périodicité du contrôle, l'hiérarchisation des organes administratifs sont les principes directeurs à la base de la gestion et du contrôle des finances publiques des Etats modernes.

On sait que les organes affectés partiellement au service financier sont au nombre de trois : le pouvoir législatif, le pouvoir judiciaire et le pouvoir administratif. Ces organes n'interviennent dans la gestion qu'à des époques différentes et qu'à des occasions déterminées, et encore à des titres divers. Ainsi, le pouvoir législatif se prononce sur la gestion et le contrôle des finances publiques à l'occasion du vote budgétaire. Le pouvoir judiciaire, généralement par délégation, exerce un contrôle préventif ou répressif, s'opérant sur la gestion proprement dite et sur les agents chargés de son exécution. Le pouvoir administratif enfin, est chargé de l'exécution. En cette qualité, il lui incombe de veiller à ce que la gestion respecte à la fois la forme des dispositions législatives et leur fond ; c'est-à-dire, dans ce dernier cas, le pouvoir administratif doit répondre de l'emploi utile des finances et justifier cet emploi. Au point de vue comptable, relevons que celui qui nous intéresse plus spécialement ici, c'est le pouvoir administratif qui est encore responsable, en première instance, de l'exactitude des chiffres.

La comptabilité est l'instrument capital de l'administration financière. C'est à l'aide de la comptabilité que le pouvoir administratif est en mesure d'accomplir la tâche dont il est chargé par l'Etat. La comptabilité lui permet, en effet, de déterminer exactement la situation financière, de répondre de l'emploi de l'argent public et de justifier cet emploi. Et, d'autre part, la comptabilité permet au pouvoir administratif de se prononcer sur les recettes, et par là même il lui est possible de vérifier dans quelle mesure les citoyens se sont acquittés des obligations que leurs représentants ont créées au moment de voter le budget (recettes).

Mais ce n'est pas seulement à cet ordre de constatations essentielles que se bornent les renseignements que la comptabilité est à même de fournir. Le ministre des finances, c'est-à-dire le chef du pouvoir administratif financier, peut référer, à l'aide de la comptabilité de la situation générale de l'Etat : sa fortune, les éléments de cette fortune d'Etat, et ses variations.

En somme, grâce à la comptabilité, les résultats de l'administration financière et ceux de l'activité économique des corporations de droit public peuvent être déterminés. Il ressort de ce fait la haute importance de la comptabilité et son rôle indispensable partout où se déploie une activité responsable.

Il est donc clair que la gestion et le contrôle des finances publiques ne sauraient en aucun cas se passer de la comptabilité. C'est à elle qu'il incombe de fournir les renseignements de nature

très diverse et relative à l'activité de l'Etat. Et remarquons-le tout de suite : la nature des renseignements est spéciale selon les activités. Dans les économies fiscales, on demande essentiellement si tous les actes partiels sont conformes à l'acte général, c'est-à-dire le plan de gestion (budget), et si la façon dont les actes administratifs ont été exécutés est faite selon la lettre de la loi. Dans les régies, par contre, c'est-à-dire dans les économies publiques à rendement, la comptabilité doit en outre renseigner sur la plus-value ou la moins-value des éléments de la fortune. En un mot, elle doit montrer la situation économique.

Les exigences d'ordre administratif et économique influencent grandement le choix d'une méthode de comptabilité. Il est en effet très difficile de trouver une comptabilité qui correspond exactement aux desiderata administratifs et économiques. On peut dire que le choix d'un système de comptabilité présuppose une parfaite connaissance des nécessités spécifiques des services publics et du rouage administratif. Sans ces connaissances, on ne saurait ni choisir une bonne méthode, ni comprendre les méthodes en usage. Le fait qu'il y a plusieurs méthodes de comptabilité et qu'il faut choisir la meilleure soulève un véritable problème. Et celui-ci ne saurait être résolu que par un profond savoir théorique et pratique des services publics. Nous avons consacré un chapitre spécial aux diverses comptabilités administratives et un autre aux méthodes en usage, en ce qui concerne plus spécialement la Roumanie. Le choix d'une méthode de comptabilité est d'autant plus important qu'outre les renseignements à fournir vus précédemment, il importe encore de tenir compte d'un ensemble de conditions toutes spéciales.

Ainsi, la comptabilité administrative doit être claire et facile, afin que les fonctionnaires puissent l'apprendre sans grande difficulté. Elle doit être rationnelle, c'est-à-dire éviter des écritures inutiles. Au surplus, une bonne méthode doit fournir aux fonctionnaires la possibilité de se contrôler eux-mêmes à chaque instant et aux organes supérieurs de contrôle une vérification rapide et efficace. Elle doit en fin de compte refléter l'activité dans ses causes et dans ses effets, bref, servir de boussole à ce vaisseau que l'on nomme l'Etat.

La comptabilité publique roumaine

La Roumanie était, jusqu'au début du XX^e siècle, un pays presque exclusivement agraire. Comme tout pays agraire, elle était très conservatrice. La conduite de la plupart des citoyens et des institutions se basait sur une longue tradition et tout changement de cet état suscitait une vive opposition. L'amélioration de l'armature économique-administrative, que l'évolution et le progrès général rendaient de plus en plus nécessaire, n'était, en somme, qu'un ramodage partiel. La mise au point d'une comptabilité publique exigée par le progrès n'est qu'une épisode entre tant d'autres réformes. Nous y reviendrons dans les pages ultérieures.

Dans la suite, et d'une façon générale, tous les pays ont été profondément atteints par la guerre mondiale.

Tel fut aussi le cas de la Roumanie. L'agrandissement territorial, la réforme agraire, le bouleversement des coutumes par un changement radical de la conception de la vie, l'importante réforme monétaire, ne sont que quelques-unes des manifestations d'une transformation profonde. Les conditions dans lesquelles la Roumanie se vit placée, au lendemain de la guerre, étaient si nouvelles quelle faillit à plusieurs reprises perdre son prestige d'avant-guerre et, disons-le franchement : l'opinion du reste du monde à l'égard de la Roumanie ne lui était que très-peu favorable.

Ce manque de confiance, bien que justifié dans certains cas, montre néanmoins une parfaite incompréhension des difficultés dans lesquelles la Roumanie se débattait par suite de la guerre. Aucun pays ne devait faire un effort de réadaptation aussi sérieux que la Roumanie et ce qu'il faut relever spécialement, c'est qu'aucun pays ne fut si peu préparé à la réaction contre tous les maux légués par la grande guerre. Certes, le marasme économique de l'Allemagne, de la France et d'autres pays encore, n'était pas d'une moindre gravité, mais ces pays-là étaient en sommes préparés : la discipline de l'Allemand, l'expérience des Français, le prestige dont jouissent en général les grandes puissances étaient des facteurs qui facilitaient l'adaptation à des conditions nouvelles. La Roumanie n'avait rien de tout cela. Sa population vivait en majeure partie une vie heureuse de campagnards. La discipline telle qu'elle est conçue par l'Allemand et qui permettait d'attendre une soumission à brève échéance aux conditions et nécessités nouvelles, faisait défaut en Roumanie. Les paysans roumains, c'est-à-dire le gros de la population, ne payaient pas d'impôts et, d'une façon générale, le gouvernement ne s'occupant pas d'eux, ils ne comprenaient pas la discipline, élément indispensable à l'acceptation des conditions nouvelles.

Et si nous prenons encore l'expérience du Français, nous devons constater que les Roumains ne la possédaient dans aucun domaine. Abstraction faite de l'expérience française dans la politique et l'économie, l'expérience dans le domaine moral — domaine qui a joué un si grand rôle dans toutes les questions d'après-guerre, — le Français la possédait à un degré développé. Il avait fait des expériences et toute l'histoire de la France nous apprend qu'il faut être économe, que toute chose doit être faite avec mesure et que l'on doit être tolérant et poli les uns envers les autres. Il y avait en France quelque chose qui faisait le charme de ce pays : le sens de la mesure et des convenances. Et c'est grâce à cet état d'esprit, partiellement tout au moins, que la France a pu braver l'épreuve des bouleversements d'après-guerre.

Et c'est ici encore que la Roumanie était inférieure. Le gros de la population n'avait aucune expérience. On chantait, on buvait, on spéculait, on se chicanait sans mesure aucune. Le gouvernement faisait de son mieux pour prévenir les dangers de cette conduite (1). Mais la population continuait, ivre de joie et ne supposant même pas qu'un jour, elle devrait payer sa vitalité excessive.

Cependant, le jour arriva. Il coïncide avec la stabilisation monétaire et dans la suite avec la crise mondiale. Et, durant cette période, on fit la plus dure des expériences depuis que la Roumanie existe. Sans exception, on se rendit compte de la nécessité de réformes urgentes et sérieuses, d'une conduite normale et d'un travail efficace. Et c'est dans cette conception que vit actuellement le peuple roumain. Sa politique intérieure et extérieure est imbue du désir de s'adapter aux conditions nouvelles d'existence et de reconquérir son prestige et sa place dans le concert européen.

Il semble que nous ayons dépassé le cadre de notre étude de par ce qui précède. Toutefois, il nous semblait nécessaire d'esquisser le pays dont nous nous sommes proposés d'étudier les finances publiques. En outre, le lecteur trouvera dans cette esquisse l'explication de plusieurs particularités d'ordre législatif et qui engendrent à leur tour une organisation financière quelque peu différente des organisations financières d'autres États. Certes, un aperçu aussi résumé qu nous venons de donner de la Roumanie ne saurait pas expliquer les détails des mesures législatives,

1. C'est la Banque Nationale qui adressa en 1919 un appel au pays, dont nous rendons ici les parties les plus intéressantes :

„Nous devons tirer une leçon des difficultés qui surgissent aujourd'hui. Jusqu'à présent nous avons vécu comme des prodiges. Nous ne nous sommes presque rien refusé“. „La Banque Nationale se sent obligée de faire cet appel, cette prière au peuple roumain ; car, continuer comme jusqu'à présent, serait un crime contre la patrie ; le mal que nous lui causons est irréparable“. Donc, en faisant appel à tous, nous disons : „Travail acharné et économie !“

mais nous sommes convaincus que la connaissance de la Roumanie, aussi sommaire qu'elle soit, aide à justifier certaines particularités de la loi concernant la comptabilité publique du 31 juillet 1929. Au surplus nous désirons soutenir les efforts vraiment extraordinaires que la Roumanie poursuit systématiquement à travers une multitude de difficultés énormes et que l'étranger ignore malheureusement. Trop souvent l'ardent patriotisme, l'esprit de sacrifice, une volonté tenace, sont voilés par l'exagération des détracteurs, des gens qui n'ont confiance qu'en eux-mêmes, n'en n'ont pas dans les autres. Tous les pays ont souffert dans le domaine moral et souffrent encore. Et la Roumanie n'en fait pas exception. Des abus commis, de certaines négligences dans l'administration, de certaines malhonnêtetés, vouloir conclure et juger tout un pays, c'est aller à rebours du bon sens. Ce qui s'impose par contre, c'est d'enlever le voile afin que chacun puisse se rendre compte que derrière quelques criminalités apparaissent des efforts systématiques et sérieux, animé des plus nobles sentiments et d'ores déjà couronnés de succès.

Après cette exposition préliminaire de l'objet de notre étude, il convient de nous limiter maintenant dans le domaine des finances publiques à la comptabilité publique.

En examinant le passé de la comptabilité publique roumaine, on peut aisément distinguer trois grandes périodes.

La première est caractérisée par le peu d'importance que l'on attribuait à la gestion des finances publiques et par la confiance que l'on avait dans les agents d'exécution. En effet, au lendemain de la naissance de la Roumanie, une sorte de règlement (Regulamentul Financiar 1861) était suffisant à l'administration des deniers publics. Les textes sont peu précis, et le système des sanctions rudimentaire. Tout porte à croire que l'activité administrative ne jouait pas un rôle très important et que les fonctionnaires chargés de l'exercice s'en acquittèrent à la satisfaction générale. Trois années plus tard, les dispositions rudimentaires du règlement financier dont nous venons de parler, font l'objet d'une révision et, en 1864, la loi de comptabilité générale de l'État (Legea Contabilității generale a Statului), régit la gestion et le contrôle des finances publiques. Il n'y avait là aucun changement profond et ces deux actes législatifs partagent les caractéristiques déjà relevées, quoique les dispositions de 1864 soient plus claires et précises que celles de 1861. Remarquons encore que le principe de l'unité de la comptabilité publique fait défaut. Ce principe n'a été introduit que beaucoup plus tard, c'est-à-dire en 1893 et 1895 par la loi de comptabilité publique de l'État (Legea Contabilității publice a Statului). La première période prend fin au début du XX^e siècle.

Si cette première période se caractérise entre autre par une stabilité relative ou par le fait que l'on n'apporta, pour ainsi dire,

aucun changement important à la législation existante durant les années 1864 à 1902, la période suivante, tout au contraire, montre une grande instabilité. A partir de 1903, il ne se passe aucune année sans que les assises de la gestion financière de l'Etat subissent des modifications. Au surplus, et il convient de le relever spécialement, certaines dispositions des lois antérieures à cette seconde période tombent en désuétude.

Il n'est pas nécessaire d'insister davantage sur les adjonctions et amputations partielles de la base de l'administration financière roumaine. Au seul titre de se faire une idée de l'activité législative, citons les modifications apportées par les lois entre 1903 et 1929. Elles sont au nombre de dix (lois concernant la comptabilité publique de l'Etat de 1903, 1905, 1906, 1907, 1908, 1910, 1911, 1922, 1923, 1924) et cela, sans compter la législation qui a indirectement influencé la gestion financière. A vrai dire, toutes ces modifications ne sont que des raccommodages et seule la loi de 1924 constitue une tentative plus sérieuse de mettre à la page les dispositions nécessitées par les circonstances. Les autres sont des précisions de textes, l'adjonction de sanctions, des modifications provisoires, bref, une œuvre de remaniements partiels. On se laisse conduire pas à pas par les principes et par les conceptions modernes, dues à l'évolution et l'expérience, et il est permis de prétendre que l'on était toujours en retard sur les événements. A peine avait-on changé un texte ou adjoint un article nouveau, que les événements rendaient d'autres modifications déjà nécessaires. D'ailleurs on commençait à perdre de vue les principes généraux, tant il y avait des détails, ou tout au moins, il était devenu extrêmement difficile de s'orienter dans cet amas incohérent de la législation concernant la comptabilité publique.

Il devenait donc toujours plus important d'unifier les expériences acquises, de coordonner et systématiser toute cette matière dans un seul corps de règles. En un mot : de solidifier une période d'instabilité qui, si elle devait se prolonger, nuirait à la situation financière de l'Etat et surtout à son crédit extérieur.

Nous entrons ainsi dans la troisième période, c'est-à-dire dans la période actuelle.

Le point de départ des considérations qui vont suivre est dicté, partiellement tout au moins, par la loi concernant la comptabilité publique (*Legea Contabilității publice*) votée par la Chambre en date du 25 juillet 1929, par le Sénat le 26 juillet et promulguée par décret royal le 31 juillet 1929.

Par cette loi, nous entrons dans une période de consolidation en matière d'administration financière. En effet, la législation antérieure n'a pas été purement et simplement ignorée, mais la commission chargée des travaux préliminaires s'était inspirée de la

législation précédente. On a tenu compte ensuite de la doctrine moderne et, à cette occasion, le Gouvernement, selon de très heureuses expériences antérieures (1), a eu recours à deux éminents spécialistes en la matière : M. A. Poisson, le distingué inspecteur au Ministère des Finances de Paris, et M. le D^r Neidl, docent à l'Université de Vienne et fonctionnaire supérieur au Ministère des Finances de la République autrichienne. Les expériences d'autres Etats ont été largement étudiées et les conditions spéciales roumaines furent, chaque fois que cela devenait nécessaire, l'objet d'une attention particulière.

L'étude de la loi de 1929 produit l'impression la plus favorable et cela au point de vue de sa forme et de son fond. Nous aurons l'occasion de revenir, dans le 5^me chapitre, sur le bien-fondé de ces affirmations.

Avant de donner un aperçu sur le mécanisme de la gestion et le contrôle des finances publiques roumaines, il convient de relever les grands principes sur lesquels la loi a été érigée et qui témoignent d'une conception tout à fait moderne d'une saine administration financière. Ces principes sont au nombre de trois : unité de la comptabilité publique et adoption du système dit comptabilité en parties doubles ; unité du budget ; séparation des fonctions administratives. A cela ajoutons encore l'obligation de tenir un inventaire du patrimoine public ; le budget annuel ; la distinction détaillée des recettes et dépenses ; le contrôle préventif ; la réforme du système des soumissions publiques et d'autres réformes moins importantes.

Comme il a été relevé précédemment, toute administration suppose un contrôle. Ce dernier est en effet essentiel mais non unique en ce sens que le contrôle ne doit jamais devenir un but. En d'autres termes, il ne faut pas contrôler pour le plaisir de contrôler, mais bien pour assurer une administration saine et normale. Le problème se pose donc dans les termes suivants : comment concilier un contrôle sévère et efficace sans nuire à l'activité administrative, soit par une surcharge de travail, soit encore par l'usage de méthodes de contrôle lentes et compliquées. Il semble que ce problème a reçu une solution très satisfaisante du gouvernement roumain.

Ci-dessous, nous avons essayé (dans un tableau synoptique), de mettre en lumière l'essentiel du contrôle des finances publiques roumaines selon la nouvelle loi. Cet essai est suivi de quelques explications.

1. A l'occasion de la stabilisation monétaire le gouvernement roumain s'est adressé à M. le Professeur Charles RIST, Vice-Gouverneur de la Banque Nationale de France, dont les conseils ont été déterminants pour la réalisation de la réfection monétaire roumaine.

Contrôle des Finances Publiques Roumaines

Organes chargés du contrôle.	Nature du contrôle	Objet du contrôle	Date	Moyens de contrôle	Observations
<p>I. Pouvoir législatif</p> <p>Les Chambres</p>	<p>antérieur et postérieur</p>	<p>Budget de l'Etat Budget des C. F. R. Budget de la C. A. M. Budget des P. T. I. Budgets des administrations autonomes</p>	<p>2) annuellement 1. I. 31. XII</p>	<p>vote par chapitre</p>	<p>1) Ces budgets ne rentrent pas dans le budget général de l'Etat 2) Jusqu'en 1929, la période budgétaire était de 18 mois.</p>
<p>II. Pouvoir judiciaires</p> <p>Cour des comptes 3)</p>	<p>préventif répressif fond et forme</p>	<p>Budget général d'Etat Budgets partiels 4) Gestion Agents d'exécution</p>	<p>chaque jour à l'improviste</p>	<p>inspections</p>	<p>3) Organe suprême de contrôle entièrement réformé par la loi du 31 juillet 1929 4) Les budgets partiels sont ceux des subdivisions administratives, communes, etc.</p>
<p>III. Pouvoir administratif</p> <p>a) Ministre des Finances 5) Conseillers Contrôleurs</p>	<p>fond et forme c. préventif</p>	<p>Budget général et budgets partiels. Patrimoine public Gestion</p>	<p>en permanence</p>	<p>rapports; réunions; visa de contrôle préventif</p>	<p>5) La comptabilité générale de l'Etat et les conseillers contrôleurs sont les mandataires du Ministre des Finances.</p>
<p>b) Office central des soumissions publiques</p>	<p>fond et forme</p>	<p>Achats et ventes de biens; travaux, services</p>	<p>en permanence</p>	<p>refus ou acceptation balance</p>	<p>6) Elle est séparée: a) service central de comptabilité; b) comptabilité des administrations publ. avec caractère commercial.</p>
<p>c) Comptabilité générale de l'Etat 6)</p> <p>1) les adm. p. dépendantes 2) les caisses publiques 3) les adm. autonomes 4) les adm. p. locales</p>	<p>Comptable</p>	<p>gestion des adm. publiques, patrimoine, situation des recettes et dépenses, situation de la caisse, 7) inventaire, gestion</p>	<p>mensuel art. 149 annuel et mensuel Journellement annuellement et à l'improviste</p>	<p>délégation des comités locaux</p>	<p>7) Solde numéraire précédent: le total des recettes; le total des dépenses; solde numéraire en caisse, versements à la B. N. 8) A l'intérieur de chaque adm. on fait journellement une balance.</p>

En parcourant le tableau précédent, on constate aisément les grands principes de l'organisation du contrôle des finances publiques roumaines. Relevons tout d'abord le *principe de la hiérarchie* du contrôle, principe selon lequel le contrôle est exercé du haut en bas de l'échelle des pouvoirs. Le tout présente un ensemble bien ordonné à l'intérieur duquel les compétences sont limitées de telle sorte qu'un strict contrôle des finances et la vérification des pièces justificatives sont assurés. D'autre part, les organes peuvent facilement correspondre entre eux et dès qu'un acte administratif est accompli, le pouvoir administratif supérieur ainsi que le pouvoir judiciaire sont en mesure de prendre connaissance dans le plus bref délai. Un système de sanctions judicieusement choisi oblige tous les agents administratifs à concourir dans un même but. Dans les législations antérieures, la bonne marche des affaires publiques fut souvent entravée par une absence de sanctions, de sorte que le contrôle ne pouvait se faire que très tardivement et souvent celui-ci perdait tout intérêt. Actuellement, la conception hiérarchique et interdépendante des organes administratifs, telle qu'elle est consacrée par la loi, semble offrir raisonnablement le maximum de garanties.

Si nous examinons un instant la *nature du contrôle*, on découvrirait facilement les exigences d'une administration rationnelle. En effet, il ne suffit pas de voter des recettes et des dépenses et de constater en fin de compte un excédent ou un déficit, mais il faut encore que le contribuable ait une garantie que la partie de son patrimoine qu'il sacrifie pour la cause publique soit employée raisonnablement. En d'autres termes, à côté d'un contrôle formel, il faut que le fonds, c'est-à-dire l'emploi lui-même soit vérifié. Au surplus, il est nécessaire que l'on puisse numériquement suivre l'activité de l'administration et que cette dernière puisse en tout temps prendre conscience de sa situation par rapport au plan de gestion à lui imposé. Un contrôle comptable est donc de haute importance.

En considérant les différents genres de contrôles, leur nature, le vieux principe romain « *divide et impara* » saute aux yeux. En effet, chaque organe exerce un contrôle qui complète celui d'un autre organe et réciproquement. Il en résulte un nouveau contrôle. Prenons par exemple le pouvoir judiciaire et le pouvoir administratif qui chacun exerce un contrôle de fond et de forme. Du fait même de ce double contrôle sur un même objet, un nouveau contrôle est acquis.

Examinant plus à fond encore la nature des contrôles, il faut reconnaître qu'ils sont de deux sortes : comptable et extra-comptable. Le contrôle comptable est celui dont l'objet est la gestion,

acte matériel de recevoir de l'argent ou des biens et d'en dépenser. Il est extra-comptable si l'objet visé est l'honnêteté de l'agent d'exécution, l'emploi raisonnable des deniers publics et la légalité de l'activité administrative. Dans cet ordre d'idées nous constatons que les organes inférieurs exercent exclusivement un contrôle comptable et que dès que l'on remonte l'échelle le contrôle comptable se conjugue avec le contrôle extra-comptable pour devenir à nouveau exclusif à son dernier échelon. En effet, le pouvoir législatif — les Chambres — ne vérifie pas la comptabilité ou les pièces justificatives. Il se limite à la constatation pure et simple du plan de gestion accompli.

L'objet essentiel des finances publiques est le budget. Ce dernier n'est autre chose qu'un tableau des recettes et des dépenses prévues. Il est de nature politique et il est soumis à certaines conditions et principes directeurs. Au point de vue de l'administration, le budget représente une limite de compétences. L'étude du contrôle des finances publiques suppose donc une étude du budget. Et en ce qui concerne la comptabilité publique plus particulièrement, le budget exerce une influence prépondérante sur le choix de la méthode tout d'abord, et ensuite il explique nombre de détails comme : la dénomination des comptes, le mécanisme des écritures et l'interprétation des résultats pour ne citer que les principaux.

Quoique le budget soit l'objet essentiel sur lequel s'opère le contrôle en dernier lieu et principalement, il n'est cependant pas le seul objet de contrôle.

Le patrimoine, la gestion et les administrateurs ou agents d'exécution sont également des objets soumis à un contrôle distinct de la part des autorités. Commençons par l'examen du patrimoine public.

Le patrimoine est une notion juridique. Il est plus spécialement l'ensemble de tous les biens d'un Etat, appréciables en argent. Le patrimoine comprend donc tous les droits et obligations ayant une valeur pécuniaire.

Le patrimoine public au contraire du patrimoine privé souffre néanmoins d'une importante restriction. En effet, si d'une façon générale le patrimoine constitue tout bien négociable, certains biens de l'Etat n'ont pas ce caractère. Les rues, les lacs, les montagnes sont des biens évaluables en argent quand ils appartiennent à des particuliers, mais lorsque ces mêmes biens appartiennent à une corporation de droit public, l'évaluation, quoique possible, perd son sens. Car ce sont des biens hors commerce, des biens dont le caractère essentiel est l'inaliénabilité, l'imprescriptibilité et la non-productivité.

Dès lors, le patrimoine public comprend seulement les biens disponibles. Leur détermination dépend d'ailleurs, partiellement tout au moins, des différentes législations nationales (1).

Autrefois, on attachait une minime importance au patrimoine. Le budget était pratiquement au premier plan. Mais depuis lors, le patrimoine prend une place de plus en plus grande dans les préoccupations d'une administration rationnelle. La fortune de l'Etat est appelée à jouer un rôle non moins important que celui du budget.

La Roumanie ne considérait pas le patrimoine public dans la législation antérieure à 1929, mais dans la nouvelle loi, des dispositions précises obligent l'administration de « dresser un inventaire général, dans lequel seront énumérés et évalués tous les biens meubles et immeubles ainsi que tous les droits et obligations que l'Etat possède vis-à-vis de tierces personnes » (art. 2).

La gestion, sous ses aspects divers, mérite d'être relevée au rang d'un objet d'étude distinct, analogue à celui que détient le budget et le patrimoine. La complexité de l'activité administrative, les nombreux problèmes impliqués et soulevés par elle rendent une investigation systématique de plus en plus nécessaire et désirable. Si l'on entend par « gestion » l'ensemble des actes qu'accomplissent les organes administratifs en conformité des dispositions législatives, il reste encore à ces derniers une latitude de réalisation de détail très importante. L'art. 8 de la loi de comptabilité publique roumaine dispose par exemple que « l'administrateur est celui qui établit les engagements, examine et ordonne les dépenses » et cela sur la base des lois et règlements. Or, la gestion administrative étant déterminée, il reste encore plusieurs possibilités de réalisation. L'administrateur a donc le choix d'organiser son travail d'une façon plus ou moins rationnelle dans le cadre de la loi.

En l'occurrence, la discussion s'engage autour de l'introduction des machines de bureau dans les administrations publiques. Sans pouvoir entrer dans le détail de cette intéressante question, nous nous bornons simplement à relever que la mécanisation du travail administratif fait des progrès en Roumanie et obtient des résultats appréciables.

Un autre aspect de la question et qui nous intéresse ici, à un degré plus avancé, est celui de l'analyse des opérations d'un acte

1. En Roumanie on a décrété le 15 mars 1930 un Règlement concernant l'établissement de l'Inventaire du Patrimoine Public, concernant une classification du patrimoine de l'Etat. Le règlement distingue deux catégories : les biens immobiliers et les biens mobiliers et comprend des dispositions relatives à la spécification quantitative des biens et à leur évaluation.

de gestion. Ceci est d'autant plus important qu'il en dépend un contrôle efficace. En effet, la distinction des opérations qu'implique un acte de gestion fournit la base du contrôle. Chaque organe de l'administration financière ayant une tâche circonscrite, le contrôle se fait mutuellement et automatiquement. Et ajoutons encore que de cette façon un contrôle efficace est assuré.

«Contrôler» signifie, croyons-nous, essentiellement «opposer». Et, dans la loi actuelle (1929), le législateur a envisagé que les parties s'opposent dans l'acte de gestion, c'est-à-dire dans l'ensemble. Voici les parties constitutives de l'acte de gestion selon l'art. 7 de la loi :

«Etablir, engager, liquider et ordonnancer les dépenses: l'enregistrement et la centralisation comptable; encaissement et paiement en numéraire ou en valeurs; la réception, la conservation et la délivrance de matériaux publics ainsi que l'administration de n'importe quel bien immobilier.»

En Roumanie, l'acte de gestion comporte donc essentiellement quatre parties distinctes.

1. L'*engagement* (angajarea) ou l'établissement préalable d'un droit ou d'une obligation et, dans un sens plus large, toute prédisposition concernant les tâches de l'Etat (budget).

2. La *liquidation* (lichidarea), c'est-à-dire la vérification du bien-fondé d'un droit ou d'une obligation nés du rapport de l'administration et de tierces personnes. En d'autres termes, la «liquidation» est l'examen d'une prétention invoquée soit de l'administration (recevoir le paiement d'un concessionnaire par exemple), soit d'un particulier (donner un équivalent numéraire pour un travail exécuté pour l'Etat par exemple). De sorte que l'acte de «liquidation» est un certificat par lequel on autorise à ordonnancer.

3. L'*ordonnancement* (ordonantarea) est l'acte par lequel on ordonne de payer ou de recevoir; c'est plus particulièrement un mandat.

4. Le *paiement* (achitarea). Si l'ordonnancement est l'acte spirituel de payer, le paiement en est l'expression matérielle. C'est le maniement des monnaies ou valeurs concrètes.

Par la définition très précise de ces quatre opérations fondamentales qui se confondent dans l'acte de gestion, le contrôle est facilité et efficace. Au surplus, les opérations ci-dessus étant dans des mains d'organes différents (administrateur, comptable, caissier), la possibilité d'abuser est très réduite.

En dernier lieu, le contrôle s'opère sur le fonctionnaire lui-même. Il est l'objet d'un examen spécial qui ne se confond pas

avec celui de sa gestion, ce qui justifie d'ailleurs de le traiter à part. En d'autres termes, la loi connaît un contrôle de la personne du fonctionnaire à côté d'un contrôle de sa fonction proprement dite.

Ainsi, ce dernier doit satisfaire aux conditions posées par le statut des fonctionnaires du 15 juin 1923. L'Etat se réserve le droit de contrôler le patrimoine privé de son fonctionnaire et au cas où ce dernier ne pourrait justifier ses biens, ils reviendraient de droit à l'Etat. Ce dernier s'est donc réservé un contrôle très efficace commandé par la prudence.

Au sujet des *dates* auxquelles le contrôle doit s'effectuer, la Roumanie s'est conformée à une pratique presque générale. Quant au budget, on a posé le principe de l'exercice annuel. D'autre part, au fur et à mesure de l'exécution du budget et du déploiement des opérations administratives financières, les divers contrôles sont concomitants. De sorte que l'Etat est en tout temps en mesure de connaître exactement sa situation et de prendre en temps voulu les mesures qui s'imposent.

Une large part des contrôles se fait à l'improviste. C'est un système qui a été beaucoup discuté. Cependant, il est certain que la méthode du « contrôle à l'improviste » est efficace et que c'est par cela même qu'elle paraît légitime.

Examinons finalement les *moyens de contrôle*. Ils peuvent être groupés selon leur homogénéité en deux sortes : les moyens comptables et les moyens extra-comptables. Ces derniers se réduisent à des inspections, des rapports, des procès-verbaux et des discussions. Parmi ces moyens, le « visa de contrôle préventif » est une innovation pour la Roumanie. Il est né du contrôle préventif dont nous parlerons encore dans la suite. D'autre part, le moyen comptable par excellence est la balance des comptes. Ce dernier est appliqué partout où il y a des mouvements de caisse et de matériaux.

Nous venons d'examiner le système de contrôle des finances publiques en tenant compte plus spécialement de la Roumanie. Mais le contrôle n'est qu'un aspect de l'administration. Ce dernier explique en partie seulement ce que la comptabilité publique montre en pratique. En dehors de cela, il y a d'autres considérations qui ont inspiré la tenue de la comptabilité publique. Nous les rangeons sous trois chefs : 1) le budget ; 2) la Cour des comptes ; 3) l'administration financière.

En effet, il ne suffit pas d'être bon comptable pour comprendre la comptabilité publique. La parfaite connaissance de l'administration est seule en mesure de faire d'un bon comptable un fonctionnaire précieux. Le vrai comptable voit à travers la disposition des chiffres la vie publique : ses conditions, ses besoins et ses possibilités. Pour lui, la comptabilité signifie encore autre chose

que des additions de recettes et de dépenses. Le vrai comptable public se sent placé aux abords immédiats du cœur de la nation. Il écoute ses pulsations et il surveille leur rythme. Sa tâche quotidienne, souvent pénible, s'anime au contact du savoir de l'administration, et le service public, aussi bien que le fonctionnaire lui-même, en profitent. La mécanisation et le schématisme administratif de plus en plus indispensables sont assurément des dangers, mais qui, croyons-nous, peuvent être neutralisés. Et cela précisément par la formation complète des fonctionnaires et leur initiation à la complexité de la vie publique. Le simple « tour de main », l'habileté de faire des additions ; bref, l'exécution mécanique et inconsciente est malheureusement encore trop souvent répandue parmi ceux qui s'appellent « fonctionnaires de l'administration financière roumaine ». Puissent les pages qui suivent leur faire entrevoir l'importance de leur fonction, de leur responsabilité et la satisfaction que la maîtrise de toutes les questions concernant une bonne administration est susceptible de donner.

Le budget

Le budget est une institution relativement jeune. Elle présuppose une communauté organisée. Avec l'avènement des États modernes, le budget prend une importance prépondérante et, depuis lors, il fait l'objet d'études approfondies (1).

En effet, au fur et à mesure du développement des États, l'ordre, la vigilance et l'exactitude devinrent des conditions indispensables à la bonne administration des affaires publiques, et le budget devint, pour certains pays, un acte central, un point où tous les intérêts se rencontrèrent. C'est à l'occasion de la discussion budgétaire que les tendances au sein d'un peuple se manifestent avec éclat (2). Tel est le cas pour la France. Quant à la Roumanie, les discussions budgétaires ont été réduites à un minimum par la nouvelle loi de 1929.

On a beaucoup écrit sur la question de savoir ce que c'est que le budget et la divergence d'opinion continue encore (3). Il n'est pas dans le cadre de cette étude de prolonger les controverses à ce sujet. Nous estimons que certaines définitions sont parfaitement justifiées en égard du pays. Ainsi, en Suisse, « le budget, dit M. Affolter, est le tableau d'ensemble et sans portée juridique particulière, de la situation voulue par la loi ». Mais nous devons ajouter encore qu'en Suisse, la partie du budget qui règle les dépenses, *ne faisant pas* l'objet de prescriptions législatives, est un acte d'administration, à savoir une autorisation. D'autres définitions nous paraissent parfaitement justifiées en tant qu'elles envisagent le budget à des

1. LEROY-BEAULIEU, P. *Traité de la Science des Finances*, Paris 1883, t. II, p. 3. Voir également: JÈSE, G. *Cours de la science des finances et de législation financière française* (Théorie générale du budget, 6e édition, Paris 1922).

2. La Suisse prend une position particulière: le budget en Suisse est une concentration des recettes et des dépenses, découlant des lois fédérales et des arrêtés fédéraux.

3. Ainsi, Constantinesco, C. *Contabilitatea publică* Bucarest 1931, p. 16: „Le budget est un acte politique; il est le programme selon lequel il faut gouverner; et c'est encore un acte d'autorité positif...”

Au point de vue juridique, le budget roumain nous paraît une loi (voir les art. 4, 35, 55 et 164). Et cela a son importance; il faut conclure qu'à défaut d'une loi budgétaire, la continuation de l'administration publique serait inconstitutionnelle et illégale. Au point de vue économique, Constantinesco, C., op. cit. p. 15, est d'avis que le budget est „l'image fidèle du pays”; JÈSE G., op. cit. „Le budget est essentiellement un acte politique”.

points de vue particuliers : économique, financier, comptable, juridique et politique. Pour chaque domaine, la signification du budget est autre. Celle qui nous intéresse spécialement ici est la définition comptable.

D'une façon générale, il peut être prétendu que le budget, sous le biais particulier du comptable public, se présente comme le cadre de son activité. C'est, comme nous l'avons déjà relevé précédemment, une limite de compétence. La comptabilité budgétaire est construite en vue de l'observation de cette limite qui doit pouvoir être déterminée en tout temps. Tous les systèmes de comptabilité ne procèdent pas de la même conception, ainsi la logismographie, comme on le verra plus tard. Toutefois, la conception qui vient d'être énoncée est correcte et on la retrouvera à la base du système de la comptabilité en parties doubles, appliqué à l'administration, système le plus répandu actuellement.

Comme on vient de le voir, il n'y a pas une définition qui satisfait tous les points de vue. Dès lors, pour se faire une idée précise du budget et particulièrement du budget roumain, il convient de suivre d'une part sa genèse, c'est-à-dire sa confection et son approbation, d'autre part, d'examiner les éléments (recettes, dépenses et crédits) dans leur ensemble et ensuite individuellement, soit dans leurs principes, soit dans leur application.

Dans cet ordre d'idées, les dispositions relatives à la confection et l'approbation du budget ne diffèrent pas beaucoup de la procédure classique. Le ministre des finances centralise toutes les propositions de ses collègues et dresse une situation financière complète. Avant d'approuver ou de refuser les propositions, la commission budgétaire est entendue. Le préavis de cette commission sert alors de base à la confection des projets de budget des différents ministères. Ils seront déposés jusqu'au 1^{er} octobre de chaque année au Ministère des Finances. Ce dernier examine les projets et demande éventuellement des modifications. Le 15 octobre au plus tard, les projets définitifs du budget, accompagnés d'explications détaillées, doivent être en mains du Ministre des Finances à la charge duquel se trouve l'établissement du budget général de l'Etat.

La confection du budget a donné lieu à un ensemble de discussions très intéressantes sur lesquelles nous ne pouvons insister ici.

Une fois établi, le budget est déposé jusqu'au 1^{er} décembre au bureau de l'Assemblée des Députés. Là, on délibère sur chaque chapitre et non pas par article, ce qui a pour effet de réduire et de limiter les discussions.

* * *

Examinons maintenant les éléments du budget roumain ; les conditions générales à sa base et les différents rapports des éléments entre eux.

Par le tableau ci-dessous, nous nous sommes efforcés de faciliter cet examen par une vue d'ensemble sur la connaissance du budget en général : les conditions du budget de l'Etat, les éléments du budget, le processus selon lequel les éléments prennent naissance, s'utilisent et disparaissent. Ensuite, nous expliquerons dans quelle mesure le budget roumain, tel qu'il est compris dans la législation actuelle, se conforme à la théorie générale, ce qu'il a gardé de spécifique des législations antérieures et ce que les conditions spéciales roumaines ont exigé.

Tableau synoptique de la théorie générale du budget

Conditions (Principes)	Eléments	Sources	Clôture	Observations
Annuel Préalable Universel Clair Public Non-affectation Spécialité	Recettes Dépenses Crédits	Impôts Emprunts Bénéfices Reports 1)	Balance Résultat Réserve	1) Restes actifs

L'administration rationnelle exige avant tout que le budget se fasse dans certaines conditions, dont la plus essentielle est la clarté. L'unité, l'exercice annuel, la non-affectation et d'autres principes encore garantissent la clarté voulue. Le budget doit aussi montrer un équilibre entre les dépenses et les recettes pour la durée d'une année. Il doit donc répondre à un ensemble de conditions de natures diverses. Néanmoins, ces diverses conditions d'ordre juridique, économique, politique et logique que postule la doctrine et que la pratique rend désirable sont difficiles à observer. Elles constituent plutôt un idéal, trop rarement atteint dans la majorité des pays, de sorte qu'il faut prévoir des règles pour les cas où les principes ne pourront être réalisés.

Voici les principes ou conditions budgétaires roumaines et les dispositions qui s'appliquent au cas où le principe général ne peut être observé pour une cause quelconque.

1. Le budget doit être *annuel*. Avant la loi de 1929, on connaissait le budget de 18 mois. Le principe du budget annuel a été sanctionné en 1929. Après une expérience de 2 ans, on a mo-

difié ce principe par la loi du 3 août 1931 en prolongeant l'exécution du budget jusqu'au 31 mars de l'année suivante.

2. Le budget doit être *préalable*, c'est-à-dire doit être établi, discuté et adopté avant l'ouverture de la période sur laquelle il porte. Il était impossible de maintenir ce principe sans prévoir le cas où il arriverait que l'année financière s'ouvre avant que le budget ait été adopté. Dans ce cas, le budget de l'exercice précédent est prorogé sur la base d'un décret royal.

3. Le budget doit être *universel*, c'est-à-dire qu'il doit comprendre toutes les recettes et toutes les dépenses de l'Etat. Certains Etats ont, en effet, deux budgets : l'un des dépenses ordinaires, l'autre des dépenses extraordinaires. Les budgets extraordinaires ont toujours été un signe de relâchement de la gestion financière, car les ressources destinées au budget ordinaire sont souvent virées au budget extraordinaire. Le principe de l'universalité est accepté en Roumanie par la loi de 1929.

4. Le budget doit être *clair*. Cela implique le respect du fond et de la forme budgétaire : toutes les recettes et toutes les dépenses doivent être inscrites et non pas seulement leur différence. Les évaluations doivent être exactes. Le budget doit être accompagné de pièces justificatives. La dénomination des articles doit correspondre à la réalité. Toutes ces conditions, exigées par le principe de la clarté, sont respectées par la Roumanie et sanctionnées par la législation. Ajoutons que le budget est divisé en titres, catégories, chapitres et articles.

5. Le budget doit être *public*. On entend par là que la gestion financière ne doit pas craindre la lumière du jour. C'est un principe qui est reconnu efficace depuis la guerre, et non pas seulement en ce qui concerne l'administration financière, mais sur un plan plus vaste : celui des accords internationaux (1). C'est à la comptabilité publique de l'Etat qu'incombe, en Roumanie, la publication des comptes. Et cela dans les trois mois qui suivent la clôture de l'année financière.

6. Le principe de la *non-affectation*, principe en vertu duquel il est interdit d'affecter certaines recettes à des dépenses déterminées, est pratiquement irréalisable. Tous les pays, surtout après la guerre, ont usé de ce moyen. En Suisse par exemple, les recettes de l'impôt sur les alcools sont affectées à l'assurance-vieillesse ; celles des tabacs au fonds de chômage. En Roumanie, les recettes

1. Art. 18 du Pacte de la S. d. N. "Tout traité devra être immédiatement enregistré par le Secrétariat et publié par lui. Aucun de ces traités ou engagements internationaux ne sera obligatoire avant d'avoir été enregistré".

provenant des monopoles sont réservées à amortir exclusivement les dettes publiques (1).

7. Une dernière discussion s'engage autour du principe de la *spécialité budgétaire*. C'est-à-dire si les dépenses doivent être autorisées spécialement et d'une manière précise et détaillée, ou si, par contre, les dépenses et recettes peuvent être autorisées en bloc.

Autrefois, des abus se commettaient et c'est certainement une amélioration sensible que d'avoir proclamé en Roumanie que « les crédits accordés à un ministère ne peuvent être employés par un autre ministère. De même que les sommes destinées à un article ne peuvent être employées à la dépense d'un autre article ». Encore faut-il considérer si le crédit budgétaire doit être dépensé ou si sa dépense est facultative.

Les éléments constitutifs du budget sont les recettes et les dépenses. « Un point qui distingue les particuliers et l'Etat sous le rapport des prévisions de dépenses et de recettes, c'est, selon P. Leroy-Beaulieu (2), que dans les budgets des particuliers, au moins de ceux qui ont de la fortune, la partie la plus fixe, la moins brusquement variable, c'est la recette ; dans les budgets des Etats, au contraire, la partie la plus fixe, la plus certaine, c'est la dépense. »

Une innovation heureuse dans la nouvelle loi de comptabilité publique est la précision des articles budgétaires et leur discrimination. Dans la législation antérieure, de nombreux abus ont été commis et, en fin de compte, la véritable situation était voilée précisément par la pratique des dénominations douteuses des articles budgétaires et les virements arbitraires. Actuellement, on distingue :

1. Recettes et dépenses ordinaires.
2. Recettes et dépenses extraordinaires.
3. Dépenses pour le personnel.
4. Dépenses pour matériaux.

Normalement, les dépenses budgétaires basées sur le crédit budgétaire ordinaire devraient suffire à l'accomplissement de la tâche administrative. Néanmoins, la pratique montre qu'il n'en est rien et que dans aucun pays le crédit budgétaire ordinaire est suffisant. De sorte que nous pouvons considérer le crédit extraordinaire comme un troisième élément constitutif du budget. Il est vrai qu'en principe tout au moins, le crédit extraordinaire ne doit pas être

1. De même, l'Etat a créé de nouvelles recettes provenant des timbres sur le pain et des timbres de l'aviation, qui servent l'une pour la valorification du blé, l'autre pour le développement de l'aviation roumaine.

2. LEROY-BEAULIEU, op. cit. p. 5.

envisagé comme un élément constitutif du budget ; et la loi, afin d'empêcher ce point de vue, prend une série de mesures que voici :

Tout crédit extraordinaire doit découler d'une loi financière. Ce crédit ne peut en aucun cas être demandé que quatre mois après l'ouverture de l'exercice nouveau.

Passons aux ressources des économies fiscales d'une part et des régies d'autre part. Un coup d'œil rétrospectif nous apprend que les recettes qui ont alimenté et qui alimentent encore le Trésor des Etats européens sont doubles : à l'origine, les recettes dérivent de la fortune détenue par les corps politiques, plus tard et dès que ces revenus s'avèrent insuffisants, la pratique de l'imposition se généralise et les recettes tributaires apparaissent.

Actuellement, il y a coexistence des deux sources : l'impôt et la fortune de l'Etat.

A côté des recettes normales, les circonstances ont poussé les Etats à recourir aux emprunts. Pour certains pays, et tel est le cas de la Roumanie, les emprunts constituent une source de recettes considérables quoique passagère. Il était impossible de ne pas en tenir compte dans la nouvelle loi.

D'une moindre importance sont les reports, c'est-à-dire les restes actifs de l'exercice précédent. Néanmoins, il est indispensable de déterminer leur rôle.

Voici ce que la loi dispose essentiellement au sujet des ressources financières de l'Etat. Nous ne tenons compte que des dispositions intéressant la comptabilité publique.

1. *Les impôts* ne doivent être perçus que sur la base d'un titre légal.

2. *Les revenus ordinaires* doivent être enregistrés sous l'article budgétaire correspondant.

3. *Les revenus occasionnels* (« venituri întâmplătoare ») seront enregistrés dans un compte portant la même mention.

4. *Les emprunts de financement* (bons du trésor) ne peuvent être émis que durant les premiers huit mois de l'exercice et leur émission est limitée à deux milliards de lei. Tous les bons de trésor émis durant un exercice doivent être retirés à la clôture de celui-ci.

5. *Les emprunts de ressources* (l'emprunt de stabilisation par exemple) seront enregistrés dans un compte spécial comprenant :

- a) le total initial de la dette publique (intérieure et extérieure) ;
- b) emprunts consolidés, les amortissements, les rachats, les conversions ;
- c) le total final de la dette publique.

Nous devons tout spécialement mentionner l'emprunt dit « de stabilisation » du 7 février 1929 dont le montant s'élève à 17 milliards lei et qui est réparti comme suit :

Somme mise à la disposition de la Banque Nationale pour le rachat du portefeuille immobilisé	1,671,850,000.—
Compte A. Rachats des avances accordées aux Institutions de Crédit	2,507,775,000.—
Compte B. Fonds de roulement du Trésor	1,592,672,721.—
Compte C. Fonds de roulement des Chemins de Fer	3,432,712,000.—
Compte D. Fonds d'investitions p' les C. F.	5,851,475,000.—
Compte E. Travaux publics productifs	1,219,015,144.—
Versements non-répartis	1,157,021,172.—
	<hr/>
Lei	17,432,522,037.—

La stricte surveillance des emprunts est d'autant plus nécessaire que les prêts seront très importants. Un service spécial chargé de tenir le « compte centralisateur de la dette publique » est annexé au Ministère des Finances.

Il va sans dire que le crédit international qui a consenti à ces avantages voit avec satisfaction l'article concernant la dette publique roumaine (1). Il y a là encore une garantie sérieuse de la bonne exécution des engagements contractés par la Roumanie.

6. Les reports (restes actifs et passifs) doivent également être envisagés comme une recette ou dépense budgétaire, étant donné que le budget est un acte unique d'une durée limitée. Les « restes » font l'objet d'un article budgétaire spécial. A l'ouverture de l'exercice suivant, les restes actifs et passifs sont reportés à nouveau.

1. Cette dette est une charge d'un poids très lourd dans le budget des dépenses de l'Etat. En raison de la dépréciation du leu, et étant donné que les annuités de la Dette Publique ont dû être effectuées en monnaie forte, les paiements n'ont pas cessé d'augmenter et ont atteint en 1928 le chiffre de 5816 millions de lei, constituant les 150/0 des évaluations budgétaires.

Si l'on estime la population de la Roumanie à 18 millions d'âmes, la somme annuelle que chaque habitant doit payer pour la dette publique est de 323 lei.

Pendant la période difficile de réfection, l'Etat roumain a pu acquitter promptement les annuités des dettes contractées, fait qui prouve qu'en procédant par voie d'emprunts nouveaux à l'organisation économique du pays, sa puissance de paiement s'accroîtra dorénavant d'autant plus.

La Dette Publique se paie en lei et en monnaie étrangère. Jusqu'à présent, la Roumanie s'est heurtée à des grandes difficultés pour la détermination de l'annuité de la Dette Publique, à cause des dépréciations de change qu'a subie la monnaie nationale. Mais la stabilisation du leu a fait disparaître ces difficultés et par suite, les onéreuses différences de cours résultant du change de la monnaie sur les marchés financiers de l'étranger.

La clôture du bilan a lieu immédiatement après la fin de l'année. Les diverses administrations remettent alors leurs comptes à la comptabilité générale de l'Etat. Cette dernière centralise les documents et établit la situation au plus tard dans les trois mois qui suivent l'année financière. La clôture comprend un compte général dans lequel on trouve :

- a) la situation initiale (le solde numéraire);
- b) les recettes et dépenses effectuées au cours de l'année ;
- c) la situation finale (le solde numéraire).

Ce compte général est appuyé par des comptes explicatifs et qui permettent d'examiner l'activité dans le détail. Il incombe au service de la comptabilité publique de l'Etat de déterminer le boni ou le déficit de l'exercice. Le 1^{er} novembre au plus tard, le budget de l'exercice écoulé doit être déposé au bureau de l'Assemblée des Députés. Là aura lieu la clôture définitive. Une loi spéciale sanctionne cette clôture.

Quant au résultat déficitaire ou excédentaire, c'est encore l'Assemblée qui prend les mesures prescrites par la loi. L'excédent, selon cette dernière, et sur la proposition du Ministre des finances, peut être affecté à des dépenses concernant le nouvel exercice. Toutefois, la loi oblige de prélever sur l'excédent 20 % en vue de la constitution d'un fonds de réserve.

D'autre part, le budget est, économiquement, un acte extrêmement important. Il mesure la capacité et l'effort de l'Etat, sa stabilité dans la vie internationale et son pouvoir d'adaptation à celle-ci. Les subventions et d'autres dépenses permettent de se rendre compte de courants politiques. Les émoluments perçus sur les actes administratifs sont une source précieuse de renseignements économiques. Les recettes de douanes, postes et autres fournissent des indications d'un grand intérêt.

Certains postes du budget permettent de vérifier les facteurs moraux d'un peuple, ils démontrent dans quelle mesure les principes, soit démocratiques, soit autres, sont appliqués.

Dans les économies modernes, tout est interdépendant et, lors de la stabilisation monétaire, il a été reconnu que l'équilibre budgétaire est indispensable pour le rétablissement d'un étalon fixe.

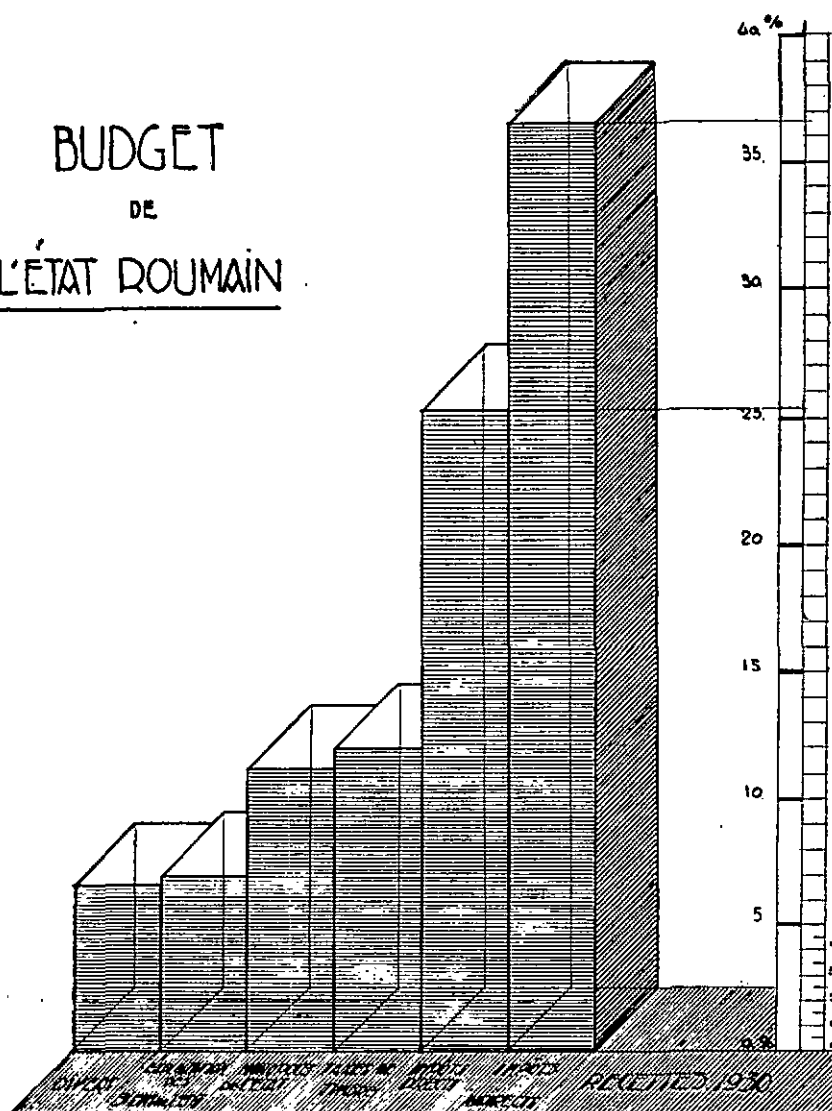
Le budget est d'un intérêt capital : Le savant, le commerçant, le juriste, l'homme politique, trouvent également leur bénéfice à étudier le budget.

Il n'est peut-être pas inutile de jeter un coup d'œil sur le budget roumain. Mieux que tout autre document, il reflète la situation de cet Etat. Sans sortir du cadre de cette étude, nous faisons suivre ici quelques dates relatives à la politique budgétaire roumaine.

Le budget de l'Etat Roumain pour l'année 1930

Recettes	Lei	Dépenses	Lei
Impôts directs	9.487.000.000.—	Ministère de l'Armée	9.092.700.000.—
Donanes	7.360.000.000	» des Finances	12.104.875.926.—
Taxes sur l'alcool	1.330.000.000	» de l'Instruction publ. et des Cultes	6.856.270.453.—
Impôts indirects	2.566.000.000	» de l'Intérieur	2.004.100.257.—
Diverses taxes	2.200.000.000	» des Travaux Publics et des Communications	150.954.402.—
Chiffres d'affaires	150.000.000	» de Justice	1.403.696.843.—
Spectacles	13.606.000.000.—	» de l'Agriculture et des Domaines	1.167.773.000.—
Timbres et taxes d'enregistrements	4.500.000.000.—	» des Affaires Etrangères	345.465.000.—
Monopoles d'Etat	4.380.000.000.—	» du Travail, de la Santé et de l'Assistance Sociale	1.570.188.826.—
Exploitation des biens de l'Etat	2.601.783.413.—	» de l'Industrie et du Commerce	571.199.371.—
Ministère des Finances	1.978.950.482.—	» Présidence du Conseil des Ministres	114.256.336.—
» de l'Intérieur	27.788.000.—		35.381.480.414.—
» de la Justice	186.420.000.—	Fonds pour crédits supplémentaires et extraordinaires	300.000.000.—
» des Affaires Etrangères	70.000.000.—		35.681.480.414.—
» de l'Agriculture et des Domaines	163.494.000.—	Paiement des créances et des engagements des exercices fermés jusqu'en 1928 inclusif	1.768.519.586.—
» du Travail, de la Santé et de l'Assistance sociale	99.790.476.—		37.450.000.000.—
» de l'Industrie et du Commerce	161.765.585.—		
» de l'Armée	140.270.260.—		
» des Travaux publics et des Communications	14.121.000.—		
» de l'Instruction Publ. et des Cultes	32.616.784.—		
	<u>37.450.000.000.—</u>		
Total	37.450.000.000.—	Total	37.450.000.000.—

BUDGET DE L'ÉTAT ROUMAIN



RÉPARTITION DES RECETTES PRÉVUES, PAR CATÉGORIES, EN %, POUR L'ANNÉE 1930.

Nous avons extrait du « Bulletin de la Banque Nationale » quelques indications relatives aux recettes budgétaires durant les années 1920-1930 :

Les recettes budgétaires (1.000 lei)

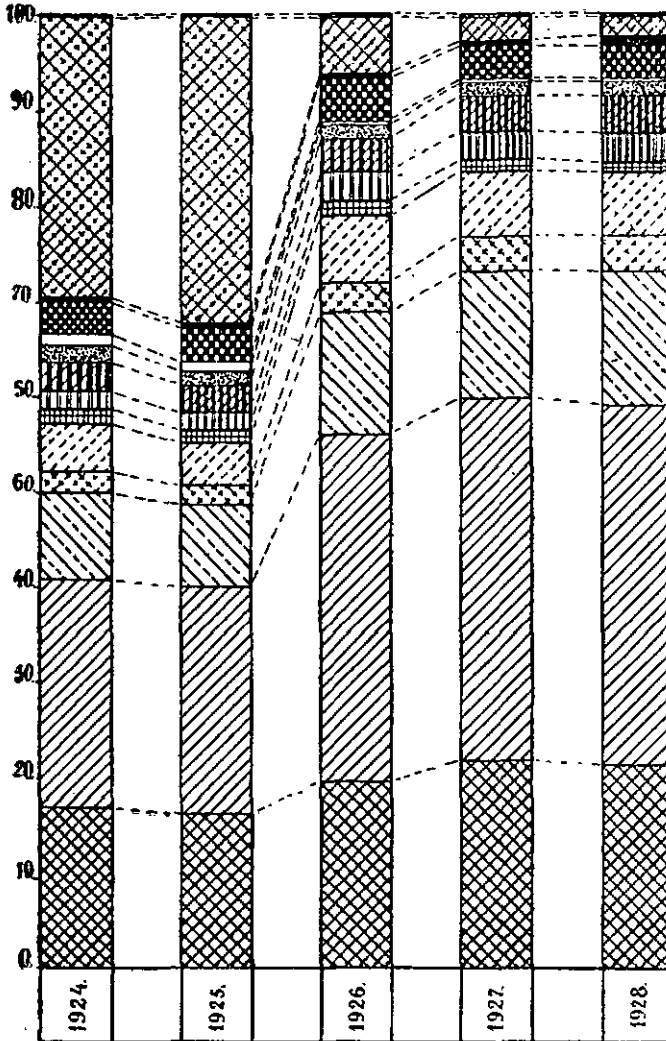
Années	Recettes effectives	Prévisions	Différences
1920	3.554.926	6.115.920	— 2.560.994
1921	6.912.773	7.708.477	— 812.054
1922	14.204.734	10.498.283	+ 3.696.175
1923	17.767.754	15.406.458	+ 2.361.296
1924	27.426.450	24.060.000	+ 3.743.890
1925	33.978.447	31.750.000	+ 2.288.464
1926	31.224.228	28.250.000	+ 2.974.228
1927	36.007.521	34.640.000	+ 1.367.521
1928	32.767.837	38.350.000	— 5.582.163
1929	36.038.103	37.217.630	— 1.179.527
1930	31.160.304	37.450.000	— 6.289.696

En parcourant les chiffres de la colonne des « Différences » budgétaires, nous pouvons nous rendre compte de la situation financière de la Roumanie pendant ces années. Ainsi, dans les années 1920 et 1921, c'est-à-dire à l'époque de la formation de la Grande Roumanie les budgets présentent des déficits. En 1922, les finances publiques sont consolidées par les réformes fiscales et financières, ce qui entraîne les excédents budgétaires souvent assez considérables. En 1928, par suite de la crise agricole roumaine, un changement brusque se produit, donnant un déficit budgétaire de plus de 5 1/2 milliards. Les années 1929 et 1930 présentent également des budgets déficitaires, ce qui s'explique par la crise mondiale.















La politique générale de l'Etat roumain peut être suivie de plus près à l'aide des données statistiques ci-dessous. Les graphiques montrent la répartition des Recettes budgétaires pendant les années 1923-1928 et des Dépenses pendant les années 1924-1928.

Extrait du « Bulletin d'Informations de l'Office d'Etudes Financières », N° 3-4, Octobre 1929.

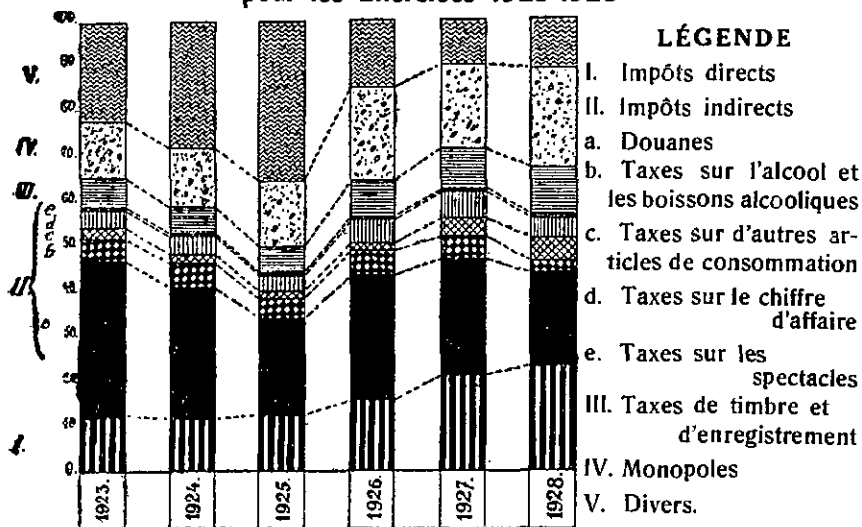
Répartition des Dépenses de l'Etat par Ministères en %
pendant les Exercices 1924-1928



LÉGENDE

- A.**  Ministère de la Guerre.
- B.**  » des Finances.
- C.**  » de l'Instruction Publique.
- D.**  » des Cultes et des Arts.
- E.**  » de l'Intérieur.
- F.**  » des Travaux Publics.
- G.**  » de la Justice.
- H.**  » des Domaines.
- L.**  » de l'Industrie.
- I.**  » des Affaires Etrangères.
- L.**  » de la Santé.
- M.**  » du Travail.
- N.**  » des Communications.
- O.**  Le Conseil des Ministres.

Répartition des Recettes budgétaires en % par catégories d'impôts pour les Exercices 1923-1928



La cour des comptes

La solidarité sociale est un fait qui s'affirme de plus en plus. Les sacrifices de chacun envers tous sont importants et nécessitent un contrôle constant et sérieux. La plupart des Etats modernes ont été amenés ainsi à créer un organe auxiliaire destiné à contrôler et à surveiller l'administration financière de l'Etat. Cet organe est dénommé dans plusieurs pays « la Cour des comptes ». Il est vrai qu'on entend par « Cour des comptes », une organisation de contrôle déterminée, néanmoins dans le sens le plus large, c'est une institution démocratique qui se retrouve dans presque tous les pays ayant un régime parlementaire.

Les représentants du peuple ont le droit, sinon l'obligation, de contrôler les dépenses et recettes publiques, mais l'instabilité des parlements modernes rend ce contrôle souvent illusoire. De ce fait, l'institution permanente de surveillance, la Cour des comptes, est aussi le résultat du régime parlementaire moderne.

En Roumanie, la création d'une Cour de comptes coïncide avec la création de l'Etat. La France a servi, ici comme ailleurs, de modèle (1). En effet, la première loi (24 janvier 1864), instituant un organe de contrôle des finances, est calquée sur celle que Napoléon avait édicté en France. Elle a subi trois modifications au cours de son existence (1874, 1886, 1895), sans toutefois pouvoir donner entière satisfaction. Le contrôle ne s'exerçait qu'avec beaucoup de retard et souvent il perdait tout intérêt. La loi ne conférait ni sanction ni droit de juridiction, de sorte que la Cour des comptes exerçait souvent une activité illusoire.

Il va sans dire que la réorganisation de la comptabilité publique doit nécessairement entraîner une réorganisation de la Cour des comptes, étant donné que ces deux institutions font partie d'un tout.

1. A. L. A. C. I. Octobre 1930, p. 25, Considérations générales sur l'organisation et les attributions du corps de l'inspection financière en France et en Roumanie. (Traduction).

La loi de réorganisation de la Haute Cour des comptes, en date du 31 juillet 1930, apporte ce complément d'une bonne administration. Il s'agit cette fois-ci d'une adaptation intégrale à la situation créée par la Roumanie unifiée et agrandie.

Des études très minutieuses ont conduit le gouvernement à légiférer de manière à assurer un contrôle à la fois rationnel et efficace.

L'organisation de la Cour des comptes, ses attributions et compétences concordent avec l'esprit et la mission à remplir par cette importante institution.

Tout d'abord, le cadre des fonctionnaires a été profondément remanié, tant au point de vue de ses fonctions qu'au point de vue de sa situation morale et matérielle.

La loi connaît actuellement deux genres de fonctionnaires :

a) les membres (un président général, quatre présidents de section, huit conseillers);

b) le personnel de contrôle (les conseillers-contrôleurs, quatre chefs référendaires, vingt-sept référendaires, trente référendaires stagiaires (auditeurs)).

Ceux qui nous intéressent plus spécialement ici, sont les conseillers-contrôleurs. A chaque ministère et régie publique, un conseiller-contrôleur est attaché. Ils sont fonctionnaires de la Cour des comptes, nommés par décret royal et égal au rang de conseiller de Cour d'appel.

Le conseiller-contrôleur est chargé du contrôle préventif. On doit entendre par là un contrôle de la *légalité* des recettes et dépenses, et non le contrôle de son utilité ou de son opportunité. Certes, le contrôle préventif, tout en constatant ce qui est voulu par la loi, veille également sur le fond de la gestion financière puisque la loi (budget) fixe précisément un emploi utile et rationnel de l'argent public. Un vieux dicton dit qu'il vaut mieux prévenir que guérir; et le contrôle préventif est assurément une sage mesure. Car ce dernier intervient avant que la faute ou l'abus aient été commis.

Le conseiller-contrôleur se prononce donc sur la légalité de la gestion. Il appose, sur les actes administratifs, son « visa de contrôle préventif ». Seul ce dernier engage l'Etat. Une recette ou dépense démunie du visa n'entraîne aucune obligation de la part de l'administration financière. Et encore, il faut que le visa soit apposé préalablement et non pas postérieurement.

Envisageons maintenant les attributions et les compétences de la Cour des comptes en tant qu'institutions de contrôle. Parmi les nombreuses tâches qu'elle assume, il ressort en dernière analyse qu'elles sont de trois ordres : a) contrôle préventif ; b) contrôle concomitant ; c) contrôle répressif.

Le contrôle préventif est une attribution essentielle de la Cour des comptes. Il est exercé, comme on vient de le voir, par le conseiller-contrôleur.

Le contrôle concomitant est celui qui s'opère pendant l'exécution budgétaire. Il implique notamment un examen des pièces justificatives, l'examen des situations mensuelles et annuelles des diverses administrations, la vérification des entrées et sorties de la trésorerie, la vérification de l'inventaire de l'Etat, le contrôle des émissions d'Etat. Il incombe encore à la Cour des comptes de donner décharge.

D'autre part, le contrôle concomitant est en même temps un contrôle répressif. Toutes les irrégularités qui surviennent durant l'exécution du budget sont réprimées instantanément par la Cour des comptes. Le contrôle répressif commence donc pendant la période d'application du budget et non pas seulement quand celle-ci est close, comme ce fut le cas précédemment, c'est-à-dire avant 1929.

Le contrôle répressif se manifeste surtout dans un droit de juridiction très étendu. La Cour des comptes est donc aussi un organe judiciaire et en cette qualité il connaît en première et dernière instance toutes les irrégularités de gestion commises par les agents chargés du maniement des deniers, des valeurs et des matériaux appartenant à l'Etat. Au surplus, il rentre dans la compétence de la Cour des comptes d'inculper et de juger tout fonctionnaire et tout mandataire de droit ou de fait ayant transgressé son devoir ou ses compétences.

La Cour des comptes est l'organe suprême de contrôle. Le parlement n'exerce de fait qu'un contrôle formel : il approuve. A la Cour des comptes incombe toute la responsabilité de la gestion conforme à la volonté des représentants du peuple. Et elle est en mesure d'accomplir cette délicate mission par un contact journalier et très intime avec toutes les administrations financières de l'Etat. C'est au moyen de copies d'actes administratifs, de rapports, de procès-verbaux, de balances de comptes que se maintient constamment le contact. Il est vrai que celui-ci nécessite un surcroît de travail, des aménagements spéciaux dans les registres, bref une complication, mais c'est un mal nécessaire. Sans un contrôle sérieux, il ne peut y avoir une administration rationnelle. L'observation du budget ne saurait être faite avec succès si les administrations n'assumaient pas ce surplus de travail.

D'autre part, et nous le verrons plus loin, la comptabilité publique est fort ingénieusement accommodée aux exigences de la Cour des comptes : un système de numéros d'ordre, des formules

standards et des méthodes modernes de reproduction assurent un fonctionnement satisfaisant entre ces deux activités administratives complémentaires : l'exécution et le contrôle du budget.

Certes, on pourrait améliorer encore cette relation entre la Cour des comptes et les administrations financières au point de vue technique. Nous prévoyons des améliorations dans l'emploi de machines dont le double avantage est la rationalisation du travail et l'exclusion des erreurs. A ce propos, nous signalons un bureau privé d'études de comptabilisation mécanisée du D^r Georg Przyborski, directeur de la «Laconia» de Vienne. Il serait, croyons-nous, de toute utilité de créer un bureau similaire par le gouvernement lui-même, car il est évident que le progrès est actuellement dans la mécanisation. Le siècle de la mécanique dans lequel nous vivons n'a pas atteint son apogée et nous estimons que l'administration publique a tout intérêt d'adopter la technique des grandes entreprises privées.

L'administration financière roumaine

Une administration rationnelle, et surtout une saine administration financière, sont une condition *sine qua non* de la prospérité de l'Etat. Pour la Roumanie unifiée, le problème de l'administration était l'un des plus délicats. D'une part, les réformes se heurtaient à une forte tradition : l'insouciance et la nonchalance orientales. D'autre part, la réforme elle-même posait des questions épineuses de réalisation.

L'effort du gouvernement qui, par la loi du 31 juillet 1929, a abouti à consolider l'administration et de la porter à la hauteur des devoirs à accomplir par l'Etat roumain, est tout à fait remarquable. On peut s'autoriser à déclarer que la Roumanie est munie actuellement d'une législation administrative des plus modernes. Certes, tout n'est pas encore absolument net et, sur plus d'un point, la lettre de la loi constitue encore un idéal à atteindre. Néanmoins, la Roumanie s'achemine vers une réalisation intégrale des sages mesures qu'ont édictées ses gouvernants. Ceux qui suivent les efforts incessants de ce pays s'accordent à reconnaître les progrès et les résultats étonnants réalisés dans l'administration roumaine en général et dans celle des finances en particulier.

Comme dans tous les Etats modernes, la Roumanie connaît deux genres d'administration :

- a) les administrations dépendantes de l'Etat ;
- b) les administrations autonomes.

Le caractère de ces administrations est variable, les unes ont un caractère purement administratif, les autres un caractère commercial. Il y a enfin un troisième genre : l'administration mixte, résultant de la combinaison des deux précédentes.

D'une façon générale, tous les genres d'administration sont soumis à la loi de la comptabilité publique de 1929, soit principalement, soit secondairement. Dans ce dernier cas, les administrations en question sont basées sur des lois ou règlements propres. On peut encore distinguer l'administration de l'Etat de l'administration locale. Cette dernière est soumise à des règles spéciales, tout en obéissant aux dispositions de la loi de comptabilité publique. C'est peut-être le domaine qui a subi la plus profonde réforme d'ordre administratif.

Une administration se compose de plusieurs éléments distincts : les agents, les actes administratifs, les fonctions administratives ainsi que les droits et obligations de l'organe administratif.

Ci-dessous, nous avons résumé l'aspect de l'administration roumaine tel qu'il se présente à travers la nouvelle loi :

Les agents	Les actes administratifs	Les fonctions administratives	Les attributions administratives	Observations
1. Administrateur	Engagement Liquidation Ordonnement	Observer le budget; surveiller les agents (comptables et caissiers) 1)	Etablir un inventaire	1) C'est la comptabilité générale de l'état qui en est chargée
2. Comptable		Centraliser et vérifier les opérations du caissier; Boucler et publier les comptes; 2) dresser une situation mensuelle et annuelle	Tenir une comptabilité en parties doubles	2) idem
3. Caissier 3) a) argent b) matériel	Paiement	Effectuer l'ordonnance, délivrer quittance, dresser journallement la situation des recettes et des dépenses ou des réceptions et délivrances	Rendre compte de sa gestion dans les délais légaux	3) En principe séparation sauf une exception prévue à l'article 185/2 al.

Il ressort de ce tableau que les *agents administratifs* sont au nombre de trois. On distingue encore entre agents principaux (administrateurs) et agents secondaires (comptables, caissiers). Leurs fonctions sont incompatibles entre elles. Le principe de l'incompatibilité des fonctions doit éliminer les abus possibles, résultant du fait qu'une seule et même personne puisse engager, ordonner et payer.

Ces agents sont les auxiliaires du conseiller-contrôleur attaché à chaque département ministériel. Ils sont donc subordonnés. Nous avons vu précédemment le rôle et les compétences du conseiller-contrôleur : organe de contrôle préventif.

L'agent est responsable de toutes les exigences dans sa gestion et toutes les inobservances de la loi. Afin de prévenir ces situations, l'Etat demande une garantie numéraire aux agents chargés du maniement des deniers publics. Elle correspond au double du sa-

laire annuel. Le caissier central du trésor est tenu de déposer le triple de sa rétribution annuelle. La responsabilité des agents a été très précisément circonscrite de sorte que la nouvelle loi constitue à ce point de vue une sérieuse amélioration vis-à-vis de l'ancienne.

Les agents secondaires (*ordonatorii secundari*) sont responsables de leur gestion personnelle ; leurs chefs, les agents principaux (*ordonatorii primari*), répondent encore de la transmission régulière de la gestion.

Au surplus, l'Etat se réserve un privilège légal sur la fortune des agents. Nous avons déjà mentionné cette mesure à l'occasion d'une autre question à laquelle cette disposition est liée.

La loi sur la comptabilité publique organise l'activité de l'administration financière. Cette dernière doit par conséquent se conformer à certaines règles qui peuvent être groupées autour des quatre *actes administratifs* exposés précédemment, à savoir l'engagement, la liquidation, l'ordonnancement et le paiement.

Quant à l'engagement, celui-ci est dominé par le principe « point d'engagement sans crédit préalable ». Par cela même, on a barré la route à une pratique dangereuse et qui consistait à engager l'Etat au-delà des prévisions budgétaires. Néanmoins, dans l'intérêt d'une bonne administration, un certain nombre de restrictions étaient nécessaires. Ainsi, les limites de l'année financière peuvent être dépassées lorsqu'il s'agit de contrats de concession, de fermage, de louage, d'entretiens, de réparations, d'équipement militaire. Toutefois, le préavis du Ministre des Finances est indispensable pour contracter de pareils engagements.

La liberté d'engager les deniers publics est donc efficacement restreinte. Cependant, à l'intérieur de cette limite, de nombreux abus et faux-pas sont encore possibles, mais hélas, aucun pays n'a su les éliminer complètement. Les fournitures à l'Etat sont convoitées, vu leur importance et les bénéfices appréciables qu'elles assurent, de même que les concessions, locations et autres transferts. Ajoutons encore que les difficultés d'engager rationnellement l'argent public sont les mêmes en Roumanie qu'ailleurs. Cela tient à ce que les affaires que contracte l'Etat ne s'appuient pas sur un intérêt éminemment personnel. Dans les achats et les ventes effectués par l'Etat, l'honneur et la crainte du fonctionnaire sont seuls engagés. Les nombreuses défaillances de la part des fonctionnaires ont conduit à une réorganisation complète du système des soumissions publiques roumaines. Il n'est pas besoin, ici, d'insister sur cette importante réforme, remarquons seulement que l'idée à la base de l'organisation des soumissions publiques est de centraliser tous les rapports de nature pécuniaire entre les mains d'un organe spécial et très compétent. Cet organe est dénommé office central des soumissions publiques (*Oficiul Central de licitatii*).

La liquidation est un autre acte administratif non moins important. Il appartient au ministre du Département ou aux chefs de l'administration de disposer des crédits budgétaires. Ce droit peut être délégué mais, en ce cas, l'agent chargé encoure les responsabilités du mandataire.

Dans l'acte de liquidation, il y a deux éléments: l'un est passif, il consiste dans la vérification préalable des droits invoqués par ceux qui réclament un paiement, l'autre est actif, il consiste dans l'*ordonnancement*, c'est-à-dire que le fonctionnaire (administrateur) est tenu d'émettre une ordonnance.

L'ordonnance pourrait être définie comme l'acte par lequel l'agent autorisé donne l'ordre au trésorier public de payer.

On distingue en cette matière, trois genres d'ordonnances :

1. L'ordonnance directe (ordonnantà de platà).
2. L'ordonnance indirecte (ordonnantà de delegatie).
3. L'ordonnance d'avance de fonds (ordonnantà de avans).

La première est adressée directement au créditeur de l'Etat, la seconde par contre s'adresse à un agent administratif secondaire (caissier). L'ordonnance d'avance de fonds est destinée à avancer des fonds au caissier.

Le paiement. Celui-ci ne peut s'effectuer, en principe, que sur la base d'une ordonnance. Le préposé à la caisse publique est obligé de s'assurer si toutes les conditions que la loi impose sont réunies. Il en est personnellement responsable. Nous devons signaler ici un abus assez original que la nouvelle loi a supprimé, c'est-à-dire la pratique des « bons de portefeuille » (ordinelor la portofoliu). Ces bons de portefeuille étaient des assignations remises au caissier par l'administrateur. Ce dernier créa ainsi des fonds fictifs et illégaux, car le « bon de portefeuille » ne reposait ni sur une disposition législative, ni sur une valeur réelle. L'administrateur engageait de son propre chef l'Etat par une opération en flagrante contradiction avec la loi et les nécessités d'une bonne administration. Ainsi, « des milliards ont été dépensés sans le moindre respect de la loi » (1).

Les *fonctions administratives* sont multiples. Les agents doivent en premier lieu se tenir strictement aux prescriptions de la loi. Celles-ci leur imposent notamment l'observation du budget et son exécution. Cela implique un travail complexe de disposition et d'enregistrement, de centralisation et de vérification. La presque totalité des heures de bureau est vouée à la tenue des registres, des dossiers et d'autres écritures. Les uns se complaisent dans ce travail méca-

1. Exposition des motifs par le ministre des finances (M. Mihai Popovici), p. 92 (legile uzuale adnotate, Bucarest 1929, edit. „Curierul Judiciar”).

nisé, les autres en souffrent. Il nous semble que la personnalité du fonctionnaire est trop souvent appréciée comme zéro en bas de l'échelle hiérarchique administrative, et ce n'est que très lentement que la personne du fonctionnaire augmente de valeur. Est-ce un bien ou un mal ? Nous savons seulement que c'est là un fait très généralement répandu et qui attire d'autant plus l'attention que dans une démocratie constitutionnelle, toutes les forces doivent être utilisées. A ce propos, nous signalons les initiatives heureuses en Suisse. A Zurich (administration cantonale), tout fonctionnaire qui améliore le service public bénéficie d'une récompense en numéraire. Il adresse à cet effet une proposition au chef de l'administration qui examine, avec le concours de spécialistes, l'amélioration proposée. Il est frappant de constater que toutes les fonctions administratives roumaines sont, sans exception, construites sur la sanction et stimulées par la crainte. C'est là un procédé classique que nous aurions aimé voir atténué par la nouvelle loi (1). Malheureusement ce n'est pas le cas.

En ce qui concerne les occupations des fonctionnaires secondaires (comptable, caissier), elles se manifestent presque exclusivement dans des écritures de comptabilité.

Le caissier a l'obligation de balancer ses comptes jour par jour. Le comptable a le devoir de dresser une situation mensuelle dans les dix jours qui suivent le mois et une situation annuelle dans les vingt jours comptés à partir de la fin de l'exercice annuel. La comptabilité générale de l'Etat centralise les situations partielles et brosse un tableau général des recettes et dépenses de l'Etat dans les trois mois qui suivent la clôture de l'année financière. Elle est également chargée de l'impression des comptes.

Les droits et obligations (attributions et compétences), de l'administration financière et des subdivisions de celle-ci découlent directement de la loi. Les administrations financières ne sont que des organes de l'administration en général. Les droits et obligations de cette dernière découlent de sa situation juridique : les départements, communes et secteurs communaux (judetele, comunele si sectoarele comunale), sont des personnes juridiques (2).

Les prestations de l'administration financière, au point de vue qui nous intéresse plus spécialement ici, c'est-à-dire au point de vue de la comptabilité publique, sont les suivantes.

1. Nous signalons encore une application originale de la même idée, c'est-à-dire de l'idée de *l'autorité par émulation*. L'Italie confère des „primes au silence”. Au lieu de réprimer le bruit exagéré des véhicules à essence par des sanctions, la municipalité distribue des primes aux „silencieux” (Gazette de Lausanne, 28. VI. 1931).

2. Lege pentru organizarea administratiunii locale, art. 1, al. 4.

a) Tenir une comptabilité en parties doubles (registres conformes aux modèles établis par la direction générale de la comptabilité de l'Etat).

b) Etablir un inventaire.

c) Rendre compte de leur gestion.

Ce dernier point (c) implique notamment *l'enregistrement* :

1. Des crédits budgétaires (ordinaires et extraordinaires).
2. Des engagements dûment visés par le conseiller-contrôleur.
3. Des droits appartenant aux crédateurs de l'Etat.
4. Des ordonnances et des mandats.
5. Des paiements effectués.

Tout ce que nous venons d'examiner trouve son écho dans la comptabilité publique. Et à ce point de vue, la comptabilité est un moyen de centralisation et de concentration d'une situation voulue par les lois et règlements à la base de l'administration.

Nous nous proposons dans la suite d'examiner la comptabilité administrative au point de vue technique. Il ne s'agissait ici que de mettre en lumière ses bases juridiques. Et, plus spécialement, de montrer le processus fonctionnel entre les tâches de l'Etat, le droit administratif et la comptabilité publique. Cet examen a mis en relief ce que l'on pourrait appeler « le problème technique de la comptabilité publique ». En effet, si les tâches de l'Etat sont précisées, si son activité est circonscrite et si la comptabilité est reconnue comme le seul moyen à suivre l'initiative collective, il reste encore la réalisation pratique de tout ce que demande la législation administrative. Cela soulève donc un véritable problème et qui, disons-le tout de suite, a reçu et recevra encore des solutions.

Voici un essai de classification :

a) les solutions historiques (la camérale par exemple);

b) les solutions doctrinaires (la logismographie par exemple);

c) les solutions modernes (comptabilité en parties doubles).

Les pages qui suivent traiteront des différentes solutions du problème comptable autant qu'il nous paraît désirable dans le cadre de cette étude, à la fois didactique et pratique. Une large place sera occupée par la comptabilité administrative roumaine que nos préoccupations visent en premier lieu. Il faut encore relever que la discrimination en diverses solutions (primitives, doctrinaires, modernes), n'a rien de rigoureux et n'entraîne aucune conséquence. Nous ne visons pas autre chose que de mettre un peu de clarté dans les nombreuses propositions relatives aux systèmes comptables.

DEUXIÈME PARTIE

Classification des systèmes de comptabilité publique

A l'origine, la comptabilité publique, telle qu'elle est pratiquée (1) ne fait qu'enregistrer chronologiquement les faits économiques et administratifs. On ne remarque aucune récapitulation périodique des opérations, aucun souci de classification des dépenses et recettes, aucun contrôle des biens publics. Tout porte à croire que, dans ce premier stade, la comptabilité ne sert qu'à préserver de l'oubli certaines opérations.

Ce stade primitif et rudimentaire a presque complètement disparu et ce n'est qu'à titre de curiosité que nous le rappelons (2).

Au fur et à mesure des exigences administratives et économiques, la comptabilité se perfectionna : récapitulations périodiques des opérations effectuées, classification des dépenses et recettes ; contrôle extra-comptable des biens publics, séparation des écritures en divers livres et d'autres perfectionnements analogues.

Au XVIII^e siècle, et surtout sous l'influence de Matthias Puechberg, de véritables « systèmes de comptabilité » prennent naissance. Ces derniers présentent des solutions très variées du problème comptable. Néanmoins, la diversité n'est qu'apparente et on peut aisément distinguer deux grands systèmes.

1. Le système dit analytique-synthétique, auquel appartient la camérale ancienne et nouvelle ; la comptabilité améliorée, la comptabilité constante de Hügli, etc.

2. Le système dit synthétique-analytique auquel se rattachent la logismographie et la statmographie.

1. Livre de comptes de la communauté, 1364 et 1386, Communauté, comptes et taxes. No 1. Archives d'Etat de Genève. Finances M. 1.

2. A l'Académie Roumaine, il existe dans la Collection des „Documents relatifs à l'histoire des Roumains“ de Hurmuzaki, la copie d'un livre de recettes, intitulé :

„Registrum et Racio super proventus et proventum percepciones Castræ Hwnyad, a festo beati Georgy martiris vsque festum circumcisionis domini“. Ce document porte la date de l'année 1514.

Comptabilité camérale ancienne.

Cette forme de comptabilité est très répandue encore. Sa fréquence est due à son extrême simplicité et au peu de frais qu'occasionne sa tenue. Voici brièvement la méthode.

Les dépenses et recettes sont inscrites chronologiquement dans le *livre de caisse* qui a la teneur suivante :

Date	Opérations	Pièces justificatives	Recettes	Dépenses

Il ne s'agit ici que d'un schéma, d'une réduction du livre de caisse à sa plus simple expression. Dans la pratique, on rencontre encore le livre de caisse tenu sur deux pages en regard, soit un livre de caisse à colonnes correspondant aux colonnes du budget. Dans ce dernier cas, les « Recettes » et les « Dépenses » sont subdivisées en autant de colonnes qu'il y a de subdivisions administratives (municipalité, écoles, assistance, gendarmerie, etc.). A un degré plus perfectionné, il peut y avoir autant de livres de caisse que de subdivisions administratives.

A la fin de l'exercice, le caissier établit le *compte annuel*, c'est-à-dire il résume les opérations du livre de caisse.

Le compte annuel correspond exactement aux divisions du budget.

DEPENSES	Comptes 1931	
B. Ecoles		
1)		
RECETTES		
A. Impôts		
1)		

Certes, la pratique a modifié la tenue du compte annuel, mais il suffit ici de montrer sa forme la plus simple. Souvent on rencontre une colonne spéciale avec les chiffres du budget, généralement à gauche et en regard des sommes du compte. Quelquefois on ins-

crit aussi les chiffres correspondants du compte de l'exercice précédent. Dans ce cas, la colonne « Compte 1931 » côtoie une colonne « Comptes 1930 ». Puis, selon les besoins, on peut diviser le compte annuel de façon à ce qu'il fournisse de plus amples renseignements encore. Voici un schéma.

Compte de 1930	Budget de 1931	Recettes	Compte de 1931	Comparaison avec le budget		Rapport
				en plus	en moins	

On comprend qu'il est long et fastidieux de reporter et de grouper les postes du livre de caisse directement au compte annuel et qu'au surplus on s'expose plus facilement à des erreurs. Pour ces raisons, on trouve assez généralement un livre intermédiaire entre le livre de caisse et le compte annuel. C'est le *livre de rubriques*. Ce dernier est calqué sur le budget. Chaque poste du budget y est inscrit au fur et à mesure que les opérations se succèdent, de sorte qu'à la fin de l'exercice le compte annuel se trouve tout préparé.

En dehors du compte annuel, le caissier est tenu de fournir des indications extra-comptables : un rapport de gestion, les événements les plus importants, l'état de la fortune communale, etc.

Comptabilité camérale nouvelle.

Cette comptabilité n'est en somme que le développement du système précédent. La perfection réside dans un meilleur contrôle. En raison de son importance, nous traitons cette question dans un chapitre spécial. Il ne convient ici que de montrer l'essentiel du fonctionnement de la comptabilité camérale nouvelle ou « nouveau style ».

Le livre de caisse auquel la pratique a apporté différentes modifications, exposées précédemment, reste le même.

Le livre de rubriques par contre n'est plus, dans cette forme de comptabilité, un simple intermédiaire entre le livre de caisse et le compte annuel, mais il devient ici partie intégrante. Le livre de rubriques ou journal du comptable reçoit une division beaucoup plus complète. Voici un schéma.

Rubrique de Recettes.

Date	Opérations	Folio du livre de caisse	Restes actifs	Recettes ordonnancées dans le courant de l'exercice	Ensemble	Recettes effectuées	Restes actifs à la fin de l'exercice	Observations

Rubrique de Dépenses.

Date	Opérations	Folio du livre de caisse	Restes passifs	Dépenses ordonnancées dans le courant de l'exercice	Ensemble	Dépenses effectuées	Restes passifs à la fin de l'exercice	Observations

Ce qui surtout est essentiel dans le livre de rubriques, c'est la discrimination entre recettes et dépenses ordonnancées d'une part, c'est-à-dire entre les mouvements d'espèces dont le paiement est ordonné, mais non pas encore effectué, et, d'autre part, entre recettes et dépenses effectuées, c'est-à-dire les opérations réellement accomplies. Les colonnes « Restes actifs » et « Restes passifs » sont destinées à recevoir, au commencement et à la fin de l'exercice, la différence entre les opérations ordonnancées et effectuées. Les « Restes » montrent donc ce que l'administration doit encore ou ce qui lui est dû.

Le service de caisse est séparé du service comptable. Le caissier tient le livre de caisse et le comptable le livre de rubriques. Au surplus, la marche des écritures est renversée. Dans la comptabilité camérale ancienne, les sommes sont portées d'abord dans le livre de caisse et ensuite dans celui des rubriques. Ici, au contraire, le mandat, c'est-à-dire les recettes ou dépenses ordonnancées, est passé d'abord dans le livre de rubriques. Puis le comptable remet le mandat soit au caissier, soit aux intéressés(seulement au cas d'un paiement à faire par l'administration). Au moment où le caissier effectue l'opération, où il accomplit le mandat, celui-ci l'enregistre dans son livre de caisse. Périodiquement, le comptable reporte les opérations réellement effectuées.

Le compte annuel, que l'administration établit à la fin de l'exercice, n'est en somme que le relevé du livre de rubriques et sa mise en égard avec le budget. Il montre généralement : les dépenses et recettes ordonnancées et effectuées, les restes actifs et passifs à la fin de l'exercice, le budget, une comparaison (en plus ou en moins) des dépenses et recettes ordonnancées avec le budget.

Comptabilité camérale améliorée.

Dès le début du XIX^e siècle, le développement des corporations de droit public engendre une extension de leur rôle primitif. Du simple rôle d'administrateur, on passe au rôle d'entrepreneur. Cette conception nouvelle ne reste pas sans influencer la question qui nous occupe. En effet, à côté d'une comptabilité budgétaire, une comptabilité économique devient de plus en plus nécessaire.

La comptabilité camérale améliorée est inspirée de cette nécessité.

Il ne faut pas croire que la comptabilité camérale améliorée constitue un seul système bien défini. Tout au contraire, cette dernière n'est qu'un dénominateur général à bon nombre d'efforts individuels en vue de concilier les exigences administratives et économiques.

Nous exposerons dans la suite et brièvement les tentatives faites sous le nom de « camérale améliorée », tout en limitant l'exposé aux idées essentielles.

Le système Schrott (1).

Toute l'activité, tant administrative qu'économique, est conçue soit comme une recette, soit comme une dépense. Toutefois, dépenses et recettes sont de nature diverse. Le système Schrott consiste

1. Schrott, J. Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft, 4^{ème} éd. Vienne: 1881.

essentiellement dans la classification des dépenses et recettes. Voici comment :

Recettes d'exploitation Wirksame Einnahmen		Recettes administratives Unwirksame Einnahmen.		Dépenses d'exploitation Wirksame Ausgaben		Dépenses administratives Unwirksame Ausgaben	
Recettes ordinaires d'exploitation	Recettes extraordinaires d'exploitation	Recettes remboursables	Mouvements intérieurs	Dépenses ordinaires d'exploitation	Dépenses extraordinaires d'exploitation	Dépenses remboursables	Mouvements intérieurs

Avant de passer à la critique du système Schrott, il convient encore de montrer les renseignements que la discrimination des recettes et des dépenses est susceptible de donner.

1. L'addition des différentes colonnes renseigne sur le *montant* :

a) des recettes d'exploitation en général (les « Wirksame Einnahmen »), c'est-à-dire celles qui influencent le bénéfice net et provenant de l'exploitation (agraire, industrielle, etc.), et celles qui ne proviennent pas de l'exploitation (héritages et d'autres provenances fortuites); ces deux genres de recettes sont dénommés respectivement « Recettes ordinaires d'exploitation » et « Recettes extraordinaires d'exploitation »;

b) des recettes administratives, celles qui n'ont aucune influence sur le bénéfice net (Unwirksame Einnahmen). Elles sont de deux sortes : « Recettes remboursables » (wechselbezügliche Einnahmen) et « mouvements intérieurs » (Verläge), c'est-à-dire versements entre différentes caisses de la même entreprise ou de la même administration.

c) idem les montants concernant les dépenses (Wirksame et Unwirksame Ausgaben, subdivisées respectivement en dépenses ordinaires et extraordinaires, et Wechselbezügliche Ausgaben et Verläge).

2. La différence entre recettes ordinaires et dépenses ordinaires d'exploitation, recettes et dépenses extraordinaires, renseignent respectivement sur le *bénéfice* ou la *perte* ordinaire et extraordinaire.

3. L'addition du bénéfice ordinaire et du bénéfice extraordinaire montre l' *augmentation de la fortune*.

4. A l'aide d'un inventaire initial et final, on détermine la *fortune nette*. Ce renseignement est cependant extra-comptable, il ne peut être obtenu par la comptabilité.

5. Le *contrôle* consiste dans la comparaison de la fortune nette, obtenue par l'addition du bénéfice ordinaire et du bénéfice extraordinaire (voir sous 3), et le bilan (voir sous 4) (fortune nette à la fin, moins fortune nette au commencement de l'exercice). Les résultats doivent concorder.

Le système Schrott, quoique d'une conception originale, ne saurait satisfaire les exigences d'un enregistrement rationnel d'ordre administratif. Voici les critiques que l'on peut adresser au système Schrott.

1. la distinction dans les recettes et les dépenses est très délicate. Quelles sont, en effet, les caractéristiques de telle recette ou de telle dépense ? Il y en a toujours qui chevauchent sur deux colonnes et par conséquent peuvent être inscrites par exemple aussi bien dans la colonne des recettes ordinaires que dans la colonne des recettes extraordinaires. Au surplus, quel fonctionnaire possède la préparation suffisante pour trancher des questions aussi subtiles ?

2. La détermination des renseignements est longue et difficile. Elle demande un bilan dans lequel on doit tenir compte des actifs qui proviennent ou non de l'exploitation. De même pour le passif. Ensuite, il doit être dressé un tableau de bouclement dans lequel sont classés les différents genres de recettes et de dépenses. Puis, deux tableaux montrant les résultats de l'exercice. L'un basé sur les sommes ordonnancées, c'est-à-dire les recettes et dépenses ; l'autre sur l'inventaire.

3. Il y a enfin l'absence d'un système de contrôle interdépendant. Le rapprochement d'un résultat extra-comptable (bilan) aux résultats des comptes recettes et dépenses, n'assure en vérité qu'un contrôle fort incomplet. Il sera difficile de trouver l'erreur en cas de discordance entre le bilan et les sommes ordonnancées. Au surplus, l'erreur peut provenir du système de classification des recettes et dépenses et par conséquent sera introuvable.

5. La fusion entre comptabilité budgétaire et économique n'est d'ailleurs pas réellement obtenue. Elle n'est qu'apparente.

Le système Schrott, croyons-nous, n'est pas susceptible de satisfaire les revendications multiples d'une bonne administration et d'une saine exploitation commerciale. (1).

D'autres systèmes.

Plusieurs efforts ont été faits pour améliorer la comptabilité camérale. Le système Schrott que nous venons d'examiner dans les

1. Voir également Gomberg, L. Histoire de la critique de la théorie des comptes, Genève 1929, qui au sujet de la théorie de Schrott et théories analogues, s'exprime ainsi : „L'erreur de toutes ces théories est évidente, elles sont basées sur des suppositions, des fictions et ignorent la réalité des faits“.

pages qui précèdent constitue un effort méritoire, sans toutefois aboutir. D'autres se sont engagés dans la même direction.

Ainsi, le distingué praticien et théoricien Hügli, ancien chef du contrôle de la comptabilité du canton suisse de Berne, et dont les différentes publications ont acquis un renom bien mérité, — est l'auteur d'un système auquel il a donné le nom de « comptabilité constante ». Son idée était celle de bien d'autres : faire fusionner la comptabilité commerciale avec la comptabilité camérale de telle sorte que les avantages de l'une et de l'autre soient conservés.

Environ à la même époque où Hügli propageait le résultat de ses études, le commandeur Giuseppe Cerboni, chargé, dans la seconde moitié du siècle dernier, d'une administration militaire à Florence, inventa la logismographie. Tel est au moins le nom dont il désignait un système qui eut pendant plusieurs années un réel succès. Mais ce qui est peut-être plus intéressant à retenir, c'est que la logismographie a suscité de vives discussions qui ont fécondé l'étude de la comptabilité en Italie durant plusieurs décades. L'idée de Cerboni était de créer une comptabilité administrative proprement dite et on verra plus tard dans quelle mesure cette idée fut réalisée.

Avant d'arriver à l'adaptation de la comptabilité commerciale en parties doubles aux services financiers des administrations publiques, le problème de la comptabilité publique a reçu de multiples solutions. Nous venons de nommer celles de Hügli et de Cerboni. D'autres systèmes, non moins intéressants, ne peuvent être pris en considération sans dépasser le cadre de ce travail. Ainsi la statmographie de Pisani ; la comptabilité double administrative de Constantini ; la comptabilité de la ville de Freiberg i. S. ; la méthode de Schneider, de Glaubach, de Klapdor et d'autres systèmes encore.

Il est vrai que tous ces systèmes et méthodes sont basés en dernière analyse sur le principe de la comptabilité en parties doubles ; notamment sur l'opposition ou l'antithèse des comptes. C'est pour ces motifs qu'il faut se méfier d'un « nouveau système », car la « nouveauté » n'est souvent qu'un moyen de publicité. Il ne suffit pas de changer le nom de quelques comptes, d'en ajouter ou d'en retrancher, pour s'arroger le titre de « système nouveau ». Ne mérite l'adjectif « nouveau » que la solution vraiment originale, celle qui repose sur une conception nouvelle des éléments comptables, des entités économiques ou administratives, et celle encore qui rationalise le mécanisme des écritures.

En ce sens, la « Constante » et la « logismographie » sont des méthodes nouvelles, de véritables créations. Elles sont issues de la pratique et d'investigations scientifiques. Elles sont le résultat de réflexions et d'expériences. Quand bien même les solutions proposées par Hügli et Cerboni n'ont pas obtenu le suffrage universel et que leur application est restée limitée et temporaire, ces solutions.

sont néanmoins précieuses. Elles mettent en pleine lumière que les formes dérivées de la comptabilité commerciale en parties doubles n'ont pas résisté à l'épreuve de la vie pratique. En comptabilité, la voie du progrès réside dans l'adaptation de la comptabilité double aux services administratifs et publics. Et d'une façon plus générale, on peut dire que l'échec des systèmes nouveaux en comptabilité a montré que dans ce domaine spécial, comme ailleurs, tout progrès réside dans l'évolution, c'est-à-dire le perfectionnement, et non pas dans la révolution.

Cet enseignement se dégage à l'examen de la « Constante » de Hügli et de la logismographie de Cerboni mieux que tous les autres systèmes. Les pages qui suivent sont réservées à l'exposition de leurs doctrines dans ce qu'elles ont de plus essentiel.

Système Hügli (La Constante).

Le principe mathématique qui se trouve à la base de la Constante est que : les parties d'une somme sont égales à cette somme. Traduit en termes comptables, ce principe peut être formulé de la manière suivante : les comptes des parties du patrimoine sont égaux aux comptes de sa fortune nette.

Le tableau ci-dessous met en lumière le pivot de la comptabilité double, d'ailleurs bien connu.

<p align="center">Comptes des éléments de la fortune</p> <p>Toute augmentation s'enregistre au Doit (+)</p> <p>Toute diminution s'enregistre à l'avoir (-)</p>		<p align="center">Compte de la fortune nette et de ses variations</p> <p>Toute diminution s'enregistre au Doit (-)</p> <p>Toute augmentation s'enregistre à l'avoir (+)</p>
<p>Même situation exprimée sous forme algébrique</p>		
<p>1. $+ a = + a$</p> <p>2. $+ b - b = 0$</p> <p>3. $+ c = + c$</p> <p>4. $- d = - b$</p> <p>5. $(a + b + c) - (b + d) = (a + c) - d$</p> <p>$a + c - d = a + c = d$</p>		<p>1. Etat du patrimoine au début</p> <p>2. Opération de simple échange</p> <p>3. Accroissement du patrimoine</p> <p>4. Diminution du patrimoine</p> <p>5. Le solde débiteur des comptes des éléments de la fortune =</p> <p>= Le solde créditeur des comptes de la fortune nette et de ses variations.</p>

Sur cette base, Hügli divise les comptes en : a) comptes des éléments de la fortune ou comptes statistiques ; b) comptes de la fortune nette et de ses variations, ou comptes économiques. L'ensemble des comptes (statistiques et économiques) est tenu dans deux livres :

1. Le journal d'administration ou journal d'affaires.
2. Le livre de caisse.

Le journal est divisé en comptes ; il remplit donc la fonction du journal et du Grand-Livre à la fois, analogue à la comptabilité américaine. Du reste, en vertu du principe sur lequel est basée la « Constante », il ne peut y avoir des différences sensibles avec la comptabilité double. Mais, au surplus, la Constante s'adapte à l'administration publique. « Die Konstante Buchhaltung verbindet die Ziele der doppelten Buchhaltung mit denjenigen der Kameralistischen Buchhaltung » (1).

C'est cette dernière affirmation qu'il convient d'examiner de plus près.

La comptabilité administrative exige essentiellement l'observation du budget. Par conséquent, on doit, si possible et à tout instant, connaître les créances à encaisser ou « Restes actifs » et les dettes à payer ou « Restes passifs ».

La « Constante » répond-elle aux exigences dont nous venons de parler ? Telle est la question à laquelle nous nous efforcerons de répondre.

En remontant à l'origine des restes actifs et passifs, nous devons constater qu'ils ne sont que des différences :

1. Restes actifs = différence entre la somme prévue au budget et la somme à encaisser au cours de l'exercice.

Budget :	Encaissé :	Reste :	
100 —	70.—	30.—	à encaisser

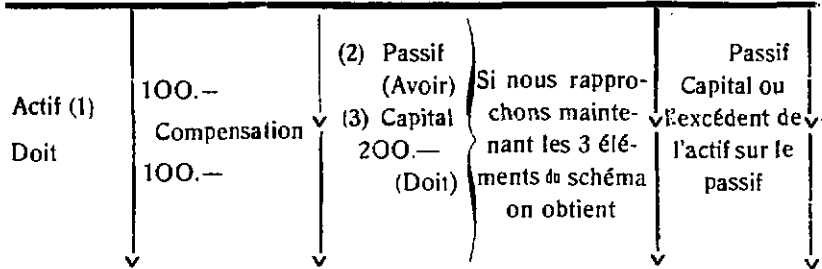
2. Restes passifs = différence entre la somme prévue au budget et la somme à dépenser au cours de l'exercice.

Budget :	Dépensé :	Reste :	
100.—	60.—	40.—	à dépenser

C'est sur ce schéma que s'effectue le contrôle du budget. Le *journal d'administration* montre en outre le moment où s'effectue l'opération (jour, mois, année), le détail de chaque opération (libellé), sa valeur (frs. cts.), et finalement ce qui reste à encaisser ou à dépenser par l'administration. La colonne réservée à ce dernier contrôle est dénommée « Compensation ».

1. HUGLI, F. *Buchhaltungssysteme und Buchhaltungsformen*, Berne 1913, p. 555.

Pour être plus clair sur ce qu'il faut entendre par le mot « compensation », qui est un nom comme un autre, nous faisons suivre ici un graphique.



Il ressort de cette démonstration que la compensation n'est pas autre chose qu'une partie de l'actif et c'est celle qui n'est pas compensée par le passif. Dès lors, on trouve dans la colonne « compensation » le double des sommes inscrites dans les comptes du livre de balance (Gegenrechnungs-Konto), soit dans l'exemple ci-dessus : 200.— Doit, plus 200.— Avoir, égal 400.—

Revenons maintenant à nos moutons. La relation entre le livre de caisse et le Journal d'Administration est la suivante : une recette ou une dépense effectuée par le caissier et inscrite immédiatement dans le livre de caisse, est mise en relation avec le Journal d'Administration (colonne contrôle). Et cela par l'intermédiaire du compte spécial : « Restes actifs » et « Restes passifs ». L'inscription dans le livre de caisse signifie encore que le mandat a été réellement effectué par le caissier, soit que ce dernier ait encaissé quelque chose (impôts, taxes, etc.), soit que les intéressés (créiteurs de l'administration) ont reçu ce qui leur est dû (salaires, factures, etc.) De sorte que l'on peut dire qu'au point de vue comptable et seulement à ce point de vue, le mandat prend naissance dans le Journal d'Administration, mais c'est par le livre de caisse que le mandat pénètre dans le cycle du calcul.

A la clôture de l'exercice, les « Restes » font l'objet d'un traitement spécial. Ils sont rassemblés dans un « Journal Ordonnateur » (Abrechnungsbuch), et c'est ici que l'on établit définitivement ce que l'administration doit encore et ce qui lui est dû.

Les caractéristiques de la Constante résident donc dans le système des compensations et du compte intermédiaire des « Restes ». Envisageant les opérations possibles, nous constatons leurs conséquences :

Prémises.

1. Opérations qui n'entraînent pas un mouvement d'espèces.

Conséquences.

L'opération est inscrite au Doit d'un compte du Journal d'Administration et à l'Avoir d'un compte correspondant ou inverse.

Puis, répétition immédiate de la somme inscrite (dans la colonne « contrôle »), pour marquer une opération qui n'entraîne pas un mouvement d'espèce.

Prémisses.

1. Opérations qui entraînent un mouvement d'espèces.

Conséquences.

L'opération est inscrite au Doit d'un compte du Journal d'Administration et à l'Avoir d'un compte correspondant ou inverse. La colonne « contrôle » reste vide, afin de marquer l'opération qui n'est que mandatée.

La même opération, dès qu'elle est effectuée, fait l'objet d'une inscription dans le livre de caisse.

Prémisses.

3. Opérations compensatrices.

Conséquences.

Les écritures du Journal d'Administration et du Livre de Caisse se rencontrent dans le Journal Ordonnateur. Il y a lieu d'une véritable compensation.

Comme on vient de le voir, le système Hügli répond sur un point essentiel au besoin d'ordre administratif. Mais l'exposition même du système fait entrevoir qu'il ne s'agit en l'occurrence que d'une complication du système de la comptabilité double. En effet, dans la comptabilité double, les « compensations » se font d'une façon beaucoup plus directe. Le détour par la colonne « contrôle » nous semble tout à fait inutile. Au reste, le Journal Ordonnateur n'est que l'extension du compte débiteur et créditeur de la comptabilité double. Ces observations se basent d'ailleurs sur les remarques judicieuses de M. Gomberg (1) qui dit à ce propos : « La comptabilité intégrale, qui examine le mouvement de l'activité économique d'après ses effets antithétiques, peut parfaitement être appliquée dans les économies sans capital net ni bénéfiques, de même que dans les simples économies de distribution, d'administration, de donations, etc. ».

En ce qui concerne donc l'observation du budget, la « Constante » satisfait l'administration, mais en même temps elle charge cette dernière d'un travail supplémentaire (2). Quant à la question de savoir si le système Hügli correspond aux besoins d'entreprises d'un caractère mixte (administratif et économique), nous nous basons sur les recherches de M. Meyer qui affirme que « la comptabilité constante peut s'adapter facilement à toute administration dont les opérations consistent essentiellement en recettes et dépenses, c'est-à-dire où la caisse joue le rôle le plus important : com-

1. GOMBERG, L. op. cit. p. 54.

2. MEYER, P. La comptabilité camérale, Courtelary (Suisse), 1923, p. 97.

munes, cantons, compagnies de tramways, de chemins de fer, etc. Par contre elle n'est pas appelée à rendre des services dans les entreprises commerciales ou industrielles ».

La logismographie.

Quoique cette comptabilité soit fort peu en usage de nos jours et que son emploi soit relativement limité, il est tout de même intéressant d'examiner l'œuvre de Cerboni (1).

La logismographie est le résultat de recherches très systématiques et une tentative sérieuse d'ordonner les finances de l'Etat d'après des points de vue nouveaux. Elle fut appliquée en Italie à partir de 1877.

Dans la conception de Cerboni, la comptabilité de quelle nature qu'elle soit n'a qu'une mission : le contrôle des actes administratifs. En conséquence, on ne s'étonnera pas de cette définition relative à la science comptable : « La scienza della comptabilità e la scienza delle fonzioni amministrative » (Cerboni). Le contrôle des phénomènes économiques paraît négligeable à l'auteur. En tout cas, l'étude des faits économiques qui résultent de l'administration ne tient qu'une place secondaire. Tout son effort est porté sur l'observation des fonctions administratives et des droits et obligations qui en découlent entre les divers organes de l'administration publique.

De ce fait, on est en droit de s'attendre à une solution originale du problème de la comptabilité budgétaire. Problème consistant essentiellement dans la façon de surveiller l'exécution du budget, comme il a été relevé précédemment. D'autre part, si l'observation de la fortune nette est à l'arrière-plan, Cerboni ne l'ignore pas. Son système est à un premier degré une comptabilité publique et à son second degré une comptabilité économique.

La présentation du système Cerboni ci-dessous montre indéniablement une parenté avec la comptabilité en parties doubles. Son système est basé sur le même axiome que cette dernière.

Etat <— opposition —>		Organes de l'Etat (Administrateur)			
Propriétaire		Agents		Correspondants	
A	A bis	B	B bis	C	C bis
Sub- stance	Résultats	Sub- stance	Résultats	Sub- stance	Résultats
Comptes statis- tiques	Comptes écono- miques	Comptes statis- tiques	Comptes écono- miques	Comptes statis- tiques	Comptes écono- miques

1. CERBONI, G. Il libro maestro logismografico, Rome 1901.

Les comptes du propriétaire sont antithétiques aux comptes des consignataires et correspondants. De ce fait, il résulte que les droits du propriétaire constituent des obligations pour ces derniers et vice-versa. C'est la logismographie à son premier degré de développement.

La subdivision des comptes (comptes statistiques et économiques) et spécialement l'introduction des comptes économiques marque un second degré de développement et par lequel il est possible d'observer la variation de la fortune nette. De sorte que la logismographie complète tient quatre séries de comptes, abstraction faite de la subdivision des comptes de l'administrateur en comptes de consignataires et comptes de correspondants. Les relations entre ces comptes sont les suivantes :

Augmentation de la substance	DOIT, Administrateur ; AVOIR, Propriétaire.	} changement dans les éléments de la fortune.
Diminution de la substance	DOIT, Propriétaire ; AVOIR, Administrateur.	
Bénéfice :	DOIT, Administrateur ; AVOIR, Propriétaire.	} variation de la fortune nette.
Pertes :	DOIT, Propriétaire ; AVOIR, Administrateur.	

Cette conception se trouve réalisée dans le Journal logismographique à la teneur suivante :

No	Date	Libellé	Sommes	Propriétaire		ADMINISTRATEUR				Permutation	
				D 6	7 A	D 8	9 A	Correspondants			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
					-	+	-	+	+	-	

Les écritures se font de la manière suivante : dans les opérations qui n'affectent pas la fortune nette, le propriétaire *et* l'administrateur sont simultanément débités ou crédités. Dans les opérations qui affectent la fortune nette : a) une augmentation de fortune se traduit par un crédit du propriétaire (droit) et un débit de l'administrateur (obligation) ; b) une diminution a les effets contraires.

La colonne « Permutation » (12) est destinée en somme à économiser une double écriture. En effet, le changement dans un même élément de fortune (dans le Doit ou l'Avoir du même compte), n'influence pas les soldes, de sorte que la colonne « Permutation » (12) signifie que l'opération fera l'objet d'un développement ultérieur. Et, en outre, la somme inscrite dans la colonne 12 indique la différence entre Crédit et Débit.

Avant d'exposer le mécanisme de la logismographie en ce qui concerne l'administration plus spécialement, nous avons voulu montrer, par l'exemple ci-dessus, la complexité du système qui tient à la fois compte des éléments de l'entreprise (propriétaire et agents) et de l'élément extérieur à l'entreprise (le correspondant). Il n'y a pas de doute, « la comptabilité de Cerboni est compliquée » (1) et au surplus elle cause un surcroît de travail assez considérable. Ces objections aussi justes qu'elles soient ne constituent pas cependant un grief sérieux contre la logismographie. Le vice du système est dans la fausse conception du budget.

En effet, Cerboni traite le budget comme un élément de fortune et cela paraît absolument erroné (2). Le budget est une limite de compétence de la gestion administrative. La recette ou dépense budgétaire ne doit pas être dépassée par les organes chargés de la gestion des deniers publics.

Ici, il ne s'agit que de fixer un point particulier de la méthode cerbonienne, c'est-à-dire la façon dont le budget est observé. Dans ce dernier cas, le Journal logismographique prend un aspect plus compliqué encore.

Le voici sous une forme abrégée.

Exercice financier		Exercice économique			
Propriétaire Comptes législatifs (Conti legislativo)	Administrateur Comptes moraux (Conti morali)	Propriétaire Comptes patrimoniaux (Conti patrimoniali)		Administrateur Comptes juridiques (Conti giuridici)	
Recettes effectuées prévues	Recettes prévues effectuées	Diminution du patrimoine	Augmentation du patrimoine	Diminution du patrimoine	Augmentation du patrimoine
Dépenses prévues effectuées	Dépenses effectuées prévues				

On obtient ainsi une base de comparaison susceptible de fournir les indications suivantes :

1. Le rapport entre les recettes (effectuées et prévues) et le budget.
2. Le rapport entre les dépenses (effectuées et prévues) et le budget.

3. Rapports entre recettes et dépenses, c'est-à-dire le résultat.

A la base du système de la logismographie, il y a indéniablement une vision très complète des fonctions administratives et des responsabilités mutuelles qu'elles engendrent. Cependant, la logis-

1. HUGLI, F. op. cit. p. 397.

2. HUGLI, F. op. cit. p. 398, du même avis.

mographie ne constitue pas l'idéal en matière de comptabilité publique, précisément à cause de l'accentuation du côté administratif. Une gestion financière saine repose encore sur l'observation des causes et effets économiques d'une activité ; elle n'est pas essentiellement dans le contrôle de la responsabilité des agents.

La comptabilité en parties doubles appliquée à l'administration.

Comme on l'a vu précédemment, tout essai d'amélioration de la camérale simple conduit à accepter le principe de la comptabilité commerciale en parties doubles, tel qu'il a été exposé par Luca Paciolo. Principe qui dans son analyse ultime est un axiome mathématique. Dès lors, on peut se demander pourquoi ne pas adopter la comptabilité commerciale dans laquelle ce principe se réalise de la meilleure façon (1).

Examinons donc brièvement la comptabilité commerciale appliquée au service de l'administration publique. Et plus particulièrement, l'activité administrative et économique d'antan et d'aujourd'hui, et dont la comptabilité n'est que l'instrument destiné à rendre compte. Ensuite il convient de considérer la technique de la comptabilité en parties doubles tant au point de vue théorique que pratique.

Dans cet ordre d'idées, une première constatation s'impose : la comptabilité publique simple (camérale) ne fait qu'observer le *simple fait* de l'activité. L'enregistrement des recettes et dépenses dans un ordre chronologique en est l'expression. Plus tard, au moment de l'introduction d'un plan de gestion (budget), l'usage d'observer l'activité en elle-même se maintient encore et le budget n'a en somme d'autre mission que de limiter l'activité.

A cette première constatation s'en ajoute une nouvelle. La comptabilité, après s'être contentée pendant assez longtemps de l'enregistrement de l'activité au titre de simple fait, change à un moment donné de conception. Le fait économique enregistré ne suffit plus ; on veut connaître ses *causes* et ses *conséquences*. Ainsi, à un degré plus avancé, la comptabilité est l'instrument destiné à rendre compte des opérations effectuées, voire même prévues ; de l'influence de ces opérations sur un ou plusieurs éléments d'une entité économique donnée ; de la formation de nouveaux éléments

1. TERRIER, Cl. op. cit. p. 71, exprime ici une réflexion fort judicieuse :
«...nous inclinons en faveur de la comptabilité commerciale en parties doubles parce que nous ne pouvons oublier que toute étude systématique a finalement, comme utilité dernière, l'application pratique. La connaissance de la comptabilité double tend à devenir dans les écoles un élément de culture générale.

«La comptabilité en parties doubles appliquée à l'administration sera plus universellement comprise».

par l'effet de la répercussion de l'activité économique sur l'ensemble des éléments existants. Bref, la comptabilité s'engage sur le terrain épineux des causes et des effets de l'activité. Le progrès des sciences naturelles a eu certainement sa part dans cette nouvelle orientation comptable. Voici un passage caractéristique à ce propos: «...Comme toute vie, comme toute activité d'un organisme se manifeste par des mouvements constants, des atomes le composant, de même l'activité d'un organisme économique se traduit par des mouvements incessants des particules, des parties du patrimoine, des organes qui le composent et qui se trouvent en état de continuelle circulation ». (Gomberg.)

Cette conception ouvre un vaste champ à la spéculation métaphysique et aux méthodes scientifiques. En effet, l'hypothèse que toute entreprise est un organisme analogue à celui de l'organisme humain, par exemple, conduit à l'examen des organes, de leur fonction et des rapports entre eux. La notion du « compte » est aussi, comme dit M. Gomberg, « représentatif d'une série homogène de mouvements produits par l'activité d'une entité économique ».

Sans insister davantage sur le point de vue théorique parlé par un assez grand nombre d'auteurs comptables, il ressort de ces considérations que la notion du compte prend une importance particulière dans les systèmes comptables à base antithétique. En effet, l'étude de la comptabilité double se concentre sur l'étude des comptes, soit leur mise en rapport avec les particularités de l'activité de l'entreprise, soit que l'on étudie l'influence d'un compte sur un ou plusieurs autres comptes, soit finalement que l'on examine la nature intrinsèque des comptes.

Le choix des comptes est très délicat. Il suppose une entière connaissance de l'entreprise et souvent l'établissement de ces derniers se fait sous la pression des circonstances. Pratiquement on atteint le meilleur système de comptes par l'expérience. Dans l'administration publique, de telles expériences ne sont guère possibles à moins qu'il ne s'agisse d'une économie de rendement (régie) où les limites d'organisation propre sont plus étendues. Dans les économies fiscales, les comptes correspondent généralement aux postes du budget. Et ces derniers correspondent aux tâches de l'administration (éducation, hygiène, assistance publique médicale et sociale, administration de la justice, travaux publics, entretien de routes, canaux et bâtiments publics). En outre, les comptes de l'administration (régies) sont basés sur la fortune de l'Etat. Comme l'inventaire dans les économies privées, les biens actifs et passifs de la corporation publique sont le point de départ de l'observation comptable. Avec cette différence essentielle que les biens des économies privées sont intégralement pris en considération, tandis que les biens de l'Etat ne le sont que partiellement. En effet, parmi les biens de l'Etat, il y en a qui sont indisponibles. Et ceux-là, quoique faisant partie de la for-

tune de l'Etat, ne peuvent être pris en considération à cause de leur nature spéciale. Ce sont en somme des biens qui ne confèrent à leur propriétaire (Etat, commune, etc.), aucun pouvoir d'échange, d'aliénation ou de mise en gage. Ces biens sont inaliénables, imprescriptibles et non productifs. Sont hors commerce plus spécialement : les rivages des mers, baies, golfes, lacs, étangs, routes, rues, ponts et promenades publiques.

Les biens indisponibles sont encore ceux dont l'administration de l'Etat fait usage pour l'exercice de ses fonctions. Tels sont les hôtels de ville, palais de justice, musées, écoles, casernes, etc. Pour les biens du domaine administratif également, aucun compte ne leur est réservé. Nous nous rallions cependant au point de vue de M. Terrier (1), qui remarque très justement « qu'il est utile de faire connaître le coût d'acquisition de certains bâtiments administratifs... qu'une mention du prix peut alors être faite hors colonne ». Et que « cette inscription apparaît comme une sorte de justification de l'emploi des fonds empruntés ».

Le choix des comptes dans l'administration publique est donc lié intimement à des considérations juridiques et correspond à l'activité de la corporation publique. D'une façon générale, cette activité est partout la même, de sorte que le schéma ci-dessous peut donner une idée juste du système des comptes dans les corporations de droit public.

La comptabilité en parties doubles, telle qu'elle est en usage dans les entreprises commerciales, enregistre les opérations résultant d'une activité libre, d'une activité qui n'a d'autres limites que l'initiative de l'entrepreneur et les bornes des lois économiques. Tel n'est pas le cas en ce qui concerne l'activité des administrations. Ces dernières ne sont pas libres d'agir comme bon leur semble. Leur tâche est prévue par un plan : le budget. Le budget est une limite des compétences administratives. Il devrait être réalisé, c'est-à-dire que théoriquement tout au moins les recettes prévues doivent être encaissées au cours de l'exercice, tandis que les sommes destinées aux dépenses devraient être dépensées. Ce qui est théoriquement envisagé possible, ne l'est plus pratiquement, soit que le budget ne soit pas atteint, soit qu'il soit dépassé, ce qui est plus fréquent encore. La question de l'observation du budget et du mécanisme des crédits joue donc un rôle important et se pose naturellement en ce qui concerne la comptabilité en parties doubles dite commerciale. On a vu précédemment, à l'occasion des comptabilités camérales améliorées, et notamment en ce qui concerne la logismographie, à combien de complications donne lieu l'observation du budget.

1. TERRIER, *Cl. op. cit.* p. 102.

I. Biens indisponibles

- a) Biens du domaine public :
 - Lacs, rivières, rues, promenades, etc.
- b) Biens du domaine administratif :
 - Immobiliers : hôpitaux, hôtels de ville, musées, écoles, etc.
 - Mobiliers : collections d'art, collections scientifiques.

II. Biens disponibles du domaine administratif

- a) Biens ordinaires :
 - Immobiliers : terrains locatifs, immeubles locatifs et aliénables.
 - Mobiliers : meubles, outillage technique, matériel technique.
- b) Biens extraordinaires :
 - Prêts, concessions, participations, titres.
- c) Biens financiers :
 - Réalisables : fonds publics, obligations.
 - Liquides : fonds disponibles en caisse, banque, poste.

III. Dettes

- a) Dette consolidée :
 - Perpétuelle
 - Remboursable
- b) Dette flottante :
 - Billets du trésor, effets de banque, avances en c/c, prêts divers.
- c) Dette courante :
 - Créanciers, dépôts, fonds spéciaux, restes passifs.

IV. Comptes de la fortune nette

- Fonds d'amortissement
- Réserves

La comptabilité commerciale résout le problème d'une façon très simple. Partant d'une conception correcte, c'est-à-dire considérant le budget au point de vue comptable comme une limite aux opérations administratives, la comptabilité commerciale arrive, par la simple inscription en tête de chaque compte, à résoudre ingénieusement la difficulté. Voici un compte de la comptabilité de la Confédération suisse à titre d'exemple.

Feuille N°

Section

Rubrique

	Dépenses	Recettes
Budget pour 19..		
Report de crédit		
Crédit addition. I		
Crédit addition. II		
Total		

Journal	Date	Libellé	Pièce justificative	Dépenses Doit	Ris-tourne	Dépenses nettes Doit	Recettes Avoir	Ris-tourne	Recettes nettes Avoir
						1)			1)

1) La différence entre le Doit et l'Avoir de chaque rubrique est reportée dans une colonne spéciale qui indique donc le chiffre des recettes nettes ou des dépenses nettes.

En ce qui concerne spécialement la Roumanie qui a introduit le 1^{er} janvier 1930 la comptabilité en parties doubles, le lecteur voudra bien se référer aux monographies (III^e partie). Il ne s'agit ici que de montrer, d'une façon très générale, l'adaptation de la comptabilité en parties doubles à l'administration publique.

Budget et crédits sont donc englobés dans le système de la comptabilité double sans nuire à sa clarté, ce qui n'est pas réalisé dans aucun système précédemment examiné.

Comme la comptabilité commerciale, la comptabilité publique en parties doubles procède par analyse et synthèse. Comme elle, la comptabilité publique se sert de livres accessoires.

Le livre de rubriques qui correspond au Grand Livre de la comptabilité commerciale, analyse les différents comptes, appelés rubriques. Ces dernières sont établies selon les postes du budget. Il se peut que les rubriques, c'est-à-dire tous les comptes de l'admini-

nistration, soient contenues dans un seul livre. Mais généralement cela n'est pas le cas. En Suisse par exemple, il est d'usage de répartir les comptes dans deux livres : 1) les livres de rubriques du compte d'administration ; 2) les livres de rubriques du compte capital, des fonds spéciaux et dépôts.

La comptabilité publique procède encore par synthèse, c'est-à-dire qu'à la fin de l'exercice, les rubriques (ou comptes du Grand-Livre), sont résumées. Le bilan montre donc la situation telle qu'elle ressort des écritures du Grand-Livre et de l'Inventaire.

Il ne semble pas inutile de mettre en lumière le fonctionnement des écritures comptables de la Confédération suisse. Celle-ci applique, depuis 1914, la comptabilité en parties doubles à la plus grande satisfaction des autorités. La comptabilité double appliquée à l'administration a donc, dans ce pays, une expérience de 17 ans derrière elle. La haute valeur du principe de la double écriture paraît donc définitivement reconnue.

L'exposé schématique ci-dessous permet encore une discussion utile de la comptabilité publique roumaine, qui est de beaucoup plus récente. Il y a, en effet, des différences entre ces deux comptabilités, quoique le principe sur lequel elles reposent soit identique. L'inégalité entre la comptabilité publique suisse et roumaine a plusieurs causes (différence dans la législation, des postes du budget, de la clôture des comptes, etc.) Mais une seule nous intéresse particulièrement. C'est l'inégalité qui provient d'expériences prolongées.

La comptabilité publique suisse, telle que nous la voyons aujourd'hui, a mis à profit une série d'expériences. La comptabilité double s'adapte de plus en plus ici aux besoins d'ordres divers : exposition plus claire, simplifications (ainsi, les services fédéraux de comptabilité ne passent pas au Journal, ni article de réouverture, ni article de clôture. Les comptes sont balancés sans autre), et d'autres améliorations encore, provenant directement de la longue pratique du système de la comptabilité en parties doubles.

En considérant que l'application de la comptabilité double aux corporations de droit public roumaines ne date que de 1930 et que plusieurs services ne se sont pas encore entièrement défaits du système précédent, nous voyons dans l'aperçu ci-dessous une utile contribution au développement de la comptabilité publique roumaine qui pourrait s'inspirer, peut-être, sur plus d'un point des expériences suisses.

Si nous distinguons avec M. Juzi trois calculs distincts dans la comptabilité (1), celle de la Confédération suisse se présente ainsi :

1. Juzi, O. Systematische Kameralistische Buchführung, Zurich 1906.

A. Budget

B. Journal général

C. Bilan de sortie

Bilan d'entrée

Livre de rubriques du compte d'administration.

Livre de rubriques du compte capital.

Quant à la comptabilisation au cours de l'exercice (B) le Journal général ne diffère pour ainsi dire pas du Journal ou Mémorial de la comptabilité double ; cependant, les écritures sont, autant que possible, groupées et journalisées dans différents livres ; actuellement il existe un journal principal, un journal du service des coupons et un journal des opérations de chèques postaux.

Le livre de rubriques du compte d'administration se présente de la façon suivante.

1		2				3		4							
Disponibilités		Immeubles		Emprunts		Fonds publics		D'autres comptes du compte d'administration		Clôture du compte d'administration		Sol-des		Clôture du compte capital	
R(+)	D(-)	D(-)	R(+)	D(-)	R(+)	D(-)	R(+)	D(-)	R(+)		D(-)	D(-)		R(+)	
Caisse									Etabliss. divers ; Moblier ; Dette consolidée ; Restes actifs Restes pas- sifs ; Avan- ces impro- ductives etc.	R(+)	D(-)	Les soldes sont reportés dans le cpte. Clôture du capital et non pas balancés.			
Banque															
Chèques postaux															

Le livre de rubriques du compte capital, des fonds spéciaux et dépôts comptabilise d'une façon analogue les dépenses et recettes extraordinaires, c'est-à-dire celles qui ne se présentent pas chaque année avec une régularité constante.

Le compte intitulé « Clôture du compte capital » (4) se trouve séparé de l'enregistrement courant, c'est-à-dire du livre de rubriques du compte d'administration (1, 2, 3). Ce compte de clôture se trouve donc dans un livre spécial.

Examinons maintenant le fonctionnement des écritures et leur boucllement.

1. Les disponibilités et les autres comptes du Grand-Livre (compte d'administration et compte capital), 1 et 2, sont antithétiques : une recette par exemple est inscrite au débit des « Disponibilités » et au crédit d'un compte correspondant, supposons « Immeubles ». Cette double inscription revient cependant à augmenter la substance dans les deux comptes.

2. Le compte « Clôture du compte d'administration » est destiné à neutraliser l'opposition artificielle signalée précédemment, de sorte que ce dernier compte résume au « Doit » les recettes, à l'« Avoir » les dépenses. C'est un compte récapitulatif des totaux des comptes d'administration ou des dépenses et recettes ordinaires. Le total des recettes et dépenses du livre de rubriques du compte capital, c'est-à-dire recettes et dépenses extraordinaires, n'y figurent pas. Ces dernières sont directement passées au compte 4 (Clôture du compte capital). Une colonne spéciale du compte 3 (compte d'administration) est réservée aux excédents ou déficits des recettes sur les dépenses, de sorte qu'un contrôle de chaque service ou département est assuré. En outre, ces soldes préparent le bouclage du dernier compte (4). En effet, les soldes sont reportés dans le compte clôture du compte capital. Ce compte est le même que le compte pertes et profits en comptabilité double. C'est ici que l'on détermine la fortune nette et l'état budgétaire.

3. La clôture du compte 4 (clôture du compte capital), s'opère de la façon suivante.

1. *Au Doit sont comptabilisés :*

a) Les diminutions de certains éléments actifs (pertes sur une vente, amortissements sur immeubles, inventaire, débiteurs, etc.).

b) Les dépenses extraordinaires, c'est-à-dire celles qui ne sont pas prévues par la gestion courante (subventions occasionnelles, chômage, frais d'émission d'un emprunt, etc.).

c) Le total des dépenses du compte clôture d'administration.

II. *A l'Avoir du compte de clôture du compte capital*, on trouve les écritures suivantes.

a) Les augmentations de certains éléments actifs (inventaire, produit de la vente d'un immeuble, etc.).

b) Les recettes extraordinaires (un impôt occasionnel par exemple).

c) Le total des recettes du compte d'administration.

III. Finalement, la différence entre chaque catégorie de dépenses et recettes (voir a, b, c), fait ressortir :

a) L'excédent ou le déficit de la gestion ordinaire, c'est-à-dire de celle qui a pour objet les recettes et dépenses ordinaires de la Confédération.

b) L'excédent ou le déficit de la gestion extraordinaire (recettes et dépenses extraordinaires).

c) Le résultat général de l'exercice (déficit ou boni).

A la fin de l'exercice, la situation de l'Etat ressort du bilan.

Dans une intéressante étude sur le bilan d'Etat, M. Terrier définit ce dernier ainsi : « Le bilan d'Etat est, en fin d'exercice, le tableau récapitulatif et comparatif de la nouvelle situation de fortune,

résultant de l'application des lois et principalement de l'exécution du budget. »

Le bilan de l'Etat met ainsi en évidence :

1. *Le résultat budgétaire* : total des recettes effectuées ou à effectuer, moins dépenses de même nature.

2. *Le résultat patrimonial* : modifications des éléments de la fortune (voir le compte de clôture du capital, ci-dessus, sous III a).

3. *Le résultat final* : combinaison des deux résultats précédents.

La comptabilité des Services fédéraux constitue, comme on vient de le voir, un tout harmonieux habilement adapté aux besoins de l'administration publique suisse. Sur beaucoup de points, c'est une comptabilité modèle. Elle est issue d'une longue expérience et de cette conviction profonde qu'une saine administration n'est pas possible sans une bonne comptabilité.

CONCLUSIONS

La comptabilité administrative n'est pas l'œuvre d'une création cérébrale d'un seul homme. Elle est au contraire le résultat d'efforts constants et d'expériences multiples. Nous en avons suivi quelques-unes dans les pages précédentes.

Jetons maintenant un coup d'œil rétrospectif sur les solutions du problème comptable. Un enseignement précieux s'en dégage.

La comptabilité administrative, soumise pour la première fois à une investigation scientifique par M. Puechberg, cherche une voie nouvelle. On constate que tous les efforts portent dans une autre direction que celle qui est proposée par la comptabilité commerciale remontant à Luca Paciolo. La logismographie, la Constante, celle de Schrott, Schneider, Constantini et Klapdor pour ne nommer que ceux-là, envisagent que l'économie privée est foncièrement différente de l'économie publique, et que les comptabilités respectives le doivent être également. Or, le développement de la comptabilité publique prouve l'erreur de cette idée. La comptabilité commerciale en parties doubles s'adapte aussi bien à l'entreprise publique qu'à l'entreprise privée. Le principe de la double écriture et de la division des comptes (statistiques et économiques), est entièrement capable de servir au contrôle d'une économie budgétaire, aussi bien que d'une économie à rendement ou d'une économie qui présente les deux caractères.

Nous avons l'occasion, dans ce qui précède, de montrer aussi pourquoi la comptabilité commerciale s'accommode si bien à toutes les entreprises, de quelque nature qu'elles soient.

La comptabilité commerciale en parties doubles incorpore de la façon la plus rationnelle un principe très simple : celui de l'égalité mathématique. Ce n'est pas le cas en ce qui concerne les divers systèmes dont quelques-uns n'ont qu'une existence purement théorique (la statmographie par exemple), et d'autres une existence pratique extrêmement limitée (l'usage de la « Constante », par exemple, se borne au canton suisse de Berne).

Dans ces systèmes, le principe qui est à la base de la comptabilité en parties doubles s'y trouve aussi, mais il n'est pas réalisé d'une manière aussi rationnelle, aussi ingénieusement simple que dans la comptabilité commerciale.

Nous croyons que c'est là l'ultime raison de la faveur dont jouit la comptabilité commerciale.

A ces mérites s'ajoutent évidemment beaucoup d'autres encore, d'ailleurs bien connus.

TROISIÈME PARTIE

Monographies de comptabilité publique

Les monographies qui suivent sont ramenées à un schéma unique : celui de la comptabilité en parties doubles. Nous espérons que cette manière de procéder permet de se familiariser instantanément et facilement avec la comptabilité publique roumaine.

On sait que la comptabilité en général procède par synthèse et analyse. On n'ignore pas non plus que tout le système de la comptabilité en parties doubles est basé sur l'opposition entre les *comptes statistiques* (valeurs qui proviennent des opérations d'échange, telles que l'argent contre marchandise, créances contre mobilier, etc.), et *comptes économiques* (valeurs qui proviennent d'une augmentation ou diminution de la fortune nette ; tel est le cas d'un salaire payé, par exemple). Dans ces deux séries de comptes, le Doit et l'Avoir ont respectivement une signification exactement contraire, ce qui est bien connu d'ailleurs.

Si tel est brièvement le pivot de la comptabilité en parties doubles, qu'elle soit commerciale ou administrative, il n'en est pas de même en ce qui concerne son aspect extérieur, la dénomination des comptes, des livres principaux et accessoires, les colonnes, etc. Et c'est précisément cet aspect extérieur différent qui caractérise la comptabilité publique et encore, ce même aspect varie d'une administration à l'autre. Dans ce dernier cas, ce sont surtout les dénominations des comptes qui changent.

Ces considérations semblent suffire à interpréter le plan ci-dessous, auquel la comptabilité des diverses administrations publiques a été ramenée.

LE SYSTÈME DE COMPTABILITÉ		
Les Livres	{ à caractère synthétique à caractère analytique	{ structure colonne signes
	{ ayant un caractère principal ayant un caractère accessoire	
Les Comptes	{ des éléments de la fortune (comptes statistiques) de résultats (comptes économiques)	
Les Ecritures	concernant les opérations principales.	
Le Bookement		

Le Ministère de l'Armée

Système de comptabilité. Jusqu'au 1^{er} janvier 1931, on employait le système caméral. Depuis cette date, la comptabilité en parties doubles fut introduite.

Les livres. Le seul livre à caractère synthétique est le *Journal*. Ce registre se présente comme un Journal de la comptabilité commerciale. Pour faciliter la comptabilisation et pour éviter des erreurs, on a adopté le format de Journal, préconisé par M. Jacobesco, professeur de comptabilité à l'Académie des Hautes Etudes Commerciales et Industrielles de Bucarest. Voici le modèle :

Journal

Doit	Fol. G. L.	Texte	Fol. G. L.	Avoir

Plus nombreux sont les livres à caractère analytique. Nous avons d'abord :

L'Inventaire. La loi prévoit l'établissement d'un inventaire détaillé de tous les biens, droits et obligations. L'inventaire du Ministère de l'Armée n'a pas été arrêté encore ; la comptabilité en parties doubles appliquée aux administrations publiques fait sa première année d'expérience.

Le Grand-Livre : Ci-dessous nous donnons l'exemple d'un compte, pour montrer la structure et les colonnes de ce registre :

Doit Paiements, compte « Trésor Public »

Date	Ordonnances émises		Mandats émis		Ristournes	Crédits extraord.	Libellé
	Budget	Restes	B	R			

Comme on le voit, la division des comptes du Grand-Livre est plus détaillée que celle du Grand-Livre commercial. Cette division a été rendue nécessaire pour distinguer, en un coup d'œil, l'acte administratif qui a déterminé le paiement. Le Journal, l'Inventaire et le Grand-Livre sont les registres principaux. Comme registres accessoires, ayant un caractère analytique, on peut nommer les suivants :

Les comptes. Pour suivre l'exécution du budget par les comptes, on a tenu compte des exigences de l'art. 150 de la loi, qui dit que le compte annuel d'exécution du budget doit indiquer entre autres :

- I. aux Recettes :
 - a) les évaluations budgétaires
 - b) les droits constatés
 - c) les encaissements effectués
 - d) les sommes restant à encaisser.
- II. aux Dépenses :
 - a) les crédits accordés par le budget
 - b) les engagements de crédits
 - c) les liquidations d'engagements
 - d) les ordonnances émises sur les liquidations
 - e) la valeur des ordonnances acquittées.

Les comptes des *éléments de la fortune* (1) sont :

Débiteurs de droits constatés
Encaissements de recettes
Restes à encaisser
Ordonnances émises
Paiements, compte « Trésor Public »
Ordonnateurs secondaires
Mandats émis
Restes à payer.

Les comptes *d'ordre* sont :

Prévisions budgétaires
Budget de recettes
Droits constatés
Budget de Dépenses
Crédits accordés
Engagements de crédits
Crédits engagés
Liquidations de crédits
Engagements de crédits, ordonnateurs secondaires
Crédits engagés, ord. secondaires
Liquidations de crédits, ord. secondaires.

La fonction comptable de ces comptes sera exposée ci-après en montrant le mécanisme des écritures, du premier enregistrement jusqu'au boucllement.

Les écritures. La comptabilité du Ministère de l'Armée, comme d'ailleurs toute la comptabilité publique roumaine, comprend deux phases principales :

- 1) les prévisions budgétaires
- 2) l'exécution du budget
 - a) des recettes
 - b) des dépenses.

1. Cette classification ne saura être considérée encore définitive. Elle soulève dans les milieux intéressés de vives discussions.

Pour permettre au lecteur de suivre de plus près les écritures, nous avons adopté des chiffres, que nous maintiendrons jusqu'à la fin de notre monographie.

1) Les écritures concernant les *prévisions budgétaires* sont les suivantes :

Doit			Avoir
5.000	Prévisions budgétaires	à	Budget de Recettes
	ex. 1931		ex. 1931
			5.000

Ces comptes restent ouverts l'année entière.

Il n'y a lieu de modifier que si le budget est soumis à une rectification. De même pour les dépenses :

20.000	Budget de dépenses	à	Crédits accordés
	ex. 1931		ex. 1931
			20.000

2) Les écritures concernant l'*exécution du budget*.

a) *Recettes*. Constatant les débits de recettes on fait l'enregistrement suivant :

4.500	Débiteurs de droits	à	Droits constatés
	constatés		constatés
			4.500

Le compte « Débiteurs de droits constatés » est débité des augmentations des débits constatés et crédité des diminutions des débits. Nous donnons maintenant l'exemple d'une diminution de débit :

500	Droits constatés	à	Débiteurs de droits
			constatés
			500

A la fin de chaque mois, on enregistre les encaissements faits par les administrations financières, et cela sur la base d'une feuille mensuelle d'encaissement :

2.500	Encaissement de Recettes	à	Débiteurs de droits
			constatés
			2.500

b) *Les Dépenses*. Conformément aux prescriptions de la loi de 1929, chaque dépense entraîne les opérations suivantes : l'engagement, la liquidation, l'ordonnancement et le paiement (1).

Les écritures concernant l'*engagement* de la dépense : La dépense approuvée par le Conseiller-contrôleur attaché au Ministère de l'Armée, fait l'objet d'un engagement. L'enregistrement respectif est le suivant :

16.000	Engagements de Crédits	à	Crédits Engagés
			16.000

Ces écritures se passent à la fin de chaque mois.

Les écritures concernant la *liquidation* de la dépense : elles sont passées sur la base des documents d'engagements en tenant comptes des dispositions du Ministère des Finances. On procède alors à la liquidation, qui est enregistrée comme suit :

10.000	Crédits Engagés	à	Liquidation de
			Crédits
			10.000

1. Voir chap. II, sur " La comptabilité publique roumaine ", p. 29.

Les écritures concernant *l'ordonnement* de la dépense : l'émission des ordonnances de paiement, faite sur la base des actes de liquidations, est enregistrée de la manière suivante :

10.000 Liquidations de Crédits à Ordonnances émises 10.000

Quant aux écritures concernant *le paiement* : Les ordonnances sont acquittées par les administrations financières ou par la Caisse Centrale du Trésor Public et on inscrit l'article suivant :

8.000 Ordonnances émises à Paiements, compte 8.000
« Trésor Public »

Simultanément, on suit à la comptabilité centrale du Ministère les ordonnances de délégation données aux Ordonnateurs secondaires, ainsi que les sommes engagées, liquidées, mandatées et payées.

Délégation :			
3.000	Crédits accordés	à Ordonnateurs secondaires	3.000
Engagement :			
3.000	Engagements de crédits ord. secondaires	à Crédits engagés Ordonnateurs secondaires	3.000
Liquidation :			
2.000	Crédits engagés par les ord. sec.	à Liquidations effectuées par les ord. sec.	2.000
Ordonnement : (par mandat)			
2.000	Liquidations effectuées par les ord. sec.	à Mandats émis	2.000
Paiement :			
2.000	Mandats émis	à Paiements, compte "Trésor Public"	2.000

Nous faisons suivre maintenant l'exemple d'une écriture en cas d'erreur.

1.000	Paiements, compte "Trésor Public"	à Ordonnances émises	1.000
-------	-----------------------------------	----------------------	-------

reçu l'avis de la Caisse Centrale du Trésor Public, sous No .. , que l'ordonnance No, a été annoncé payée, par erreur.

Le boucllement des comptes. En conformité de l'article 150 de la loi, les opérations de boucllement se font à la fin de l'année de la manière suivante :

Aux Recettes : L'article d'enregistrement du budget est inversé et on boucle les deux comptes comme suit :

5.000	Budget de Recettes ex. 1931	à Prévisions budgétaires ex. 1931	5.000
-------	-----------------------------	-----------------------------------	-------

Procédons maintenant au boucllement des autres comptes de recettes :

Le Compte « Droits constatés » est arrêté par le compte « Encaissement de Recettes » et pour ce qui n'a pas été encaissé par le compte « Restes à encaisser dans l'exercice suivant » :

4.000 Droits constatés, ex. 1931	aux Suivants Encaissements de Recettes, ex. 1931 Restes à encaisser dans l'exercice suivant	2.500 1.500
-------------------------------------	---	----------------

Voici ce compte au Grand-Livre :

Doit		Compte « Droits constatés »				Avoir	
Date	Libellé	F. J.	Sommes	Date	Libellé	F. J.	Sommes
	à Débiteurs de Droits constatés diminué le débit à Encaissement de recettes, solde à Restes à encaisser, solde		500. —		par Débiteurs de Droits constatés constaté les débits		4500 —
			2500. —				
			1500. —				
			4500. —				4500. —

Compte « *Débiteurs de droits constatés* ». Le solde débiteur de ce compte est bouclé en le créditant par le débit du compte « Restes à encaisser dans l'exercice suivant » :

1.500	Restes à encaisser	à	Débiteurs de droits	1.500
	dans l'exercice suivant		constatés	

Ce compte se présente ainsi au Grand-Livre :

Doit		Compte « Débiteurs de Droits Constatés »				Avoir	
Date	Libellé	F. J.	Sommes	Date	Libellé	F. J.	Sommes
	à Droits constatés, constaté les débits		4500. —		par Droits constatés, réduction par encaissements des recettes encaissé par les adm.		500 —
							2500 —
					par restes à encaisser, solde		1500. —
			4500. —				4500. —

Après avoir fait ces opérations, tous les comptes sont balancés. 1) en résulte la situation suivante. Elle montre que l'exécution du budget a été accomplie :

Situation des comptes

Fol.	Dénomination des comptes	SOMMES	
		Doit	Avoir
1	Prévisions budgétaires	5.000	5.000
2	Budget de Recettes	5.000	5.000
3	Droits constatés	4.500	4.500
4	Débiteurs de droits constatés	4.500	4.500
5.	Encaissement de recettes	2.500	2.500
6	Restes à encaisser	1.500	1.500
		<u>23.000</u>	<u>23.000</u>

Le compte « Restes à encaisser » figurera dans l'exercice suivant comme un article budgétaire séparé.

Aux Dépenses. L'article de boucllement du budget est le suivant :

	Les Suivants	à	Budget de Dépenses,	20.000
17.000	Crédits accordés		ex. 1931	
3.000	Ordonnateurs second.		compte Crédits délégués	

Passons au boucllement des autres comptes de dépenses : compte « *Crédits accordés* ». Ce compte est arrêté par le crédit du compte « Budget de Dépenses ». Au Grand-Livre, le compte se présente ainsi :

Doit		Compte „Crédits accordés“		Avoir			
Date	Libellé	F. J.	Sommes	Date	Libellé	F. J.	Sommes
	à Ordann. second.		3.000		par Budget de Dépenses		20.000
	à Budget de Dépenses, solde		17.000				
			<u>20.000</u>				<u>20.000</u>

Avant de procéder au boucllement des autres comptes, nous relevons la situation suivante :

Les opérations de dépenses non-effectuées

1. Engagement :			
Crédits accordés	17.000		
Crédits délégués	3.000	20.000	
Engagement de crédits	16.000		
Engag. de crédits délégués	3.000		
Crédits annulés	1.000	20.000	—
2. Liquidation :			
Crédits engagés	16.000		
Liquidations de crédits	10.000		6.000.—
Crédits engagés ord. sec.	3.000		
Liquidations ord. sec.	2.000		1.000.—
3. Ordonnancement :			
Liquidations de crédits	10.000		
Ordonnances émises	10.000		—
Liquidations des ord. sec.	2.000		
Mandats émis	2.000		—
4. Paiement :			
Ordonnances émises	10.000		
Paiements	7.000		3.000.—
Mandats émis	2.000		
Paiements	2.000		—
Restes à payer			<u>10.000.—</u>

Il résulte de cette situation :

- 1) que le compte « Crédits engagés » présente un solde créditeur de 6.000 Lei, c'est-à-dire cette somme n'a pas été liquidée,
- 2) que le compte « Crédits engagés par les ordonnateurs secondaires » présente un solde créditeur de 1.000 Lei, somme qui n'a pas été liquidée,
- 3) que le compte « Ordonnances émises » présente un solde créditeur de 3.000 Lei, somme qui n'a pas été payée.

Pour boucler ces comptes, on fait l'enregistrement suivant :

	Les Suivants	à Restes à payer	10.000
6.000	Crédits engagés	ex. 1931	
1.000	Crédits engagés		
	ord. sec.		
3.000	Ordonnances émises.		

L'opération suivante est le bouclement des comptes d'engagements :

	Les Suivants	aux Suivants	
9.000	Paiements, compte	Engagements de	16.000
	« Trésor Public »	Crédits, ex. 1931	
10.000	Restes à payer	Engagements de	3.000
	ex. 1931	Crédits, ord. sec.	

Le compte « Restes à payer » apparaîtra dans le budget de l'exercice suivant comme un article budgétaire à part.

Par ces opérations, tous les comptes de dépenses sont bouclés. Voici les comptes principaux au Grand-Livre :

Doit		Compte „Crédits Eogagés“				Avoir	
Date	Libellé	F. J.	Sommes	Date	Libellé	F. J.	Sommes
	à Liquidation de crédits		10.000		par Engagements de crédits		16.000
	à Restes à payer, solde		6.000				
			<u>16 000</u>				<u>16 000</u>

Doit		Compte «Crédits engagés p. les ord. second.»				Avoir	
Date	Libellé	F. J.	Sommes	Date	Libellé	F. J.	Sommes
	à Liquidations ord. second.		2.000		par Engagements de crédits délégués		3.000
	Restes à payer, solde		1.000				
			<u>3 000</u>				<u>3 000</u>

Doit		Compte «Ordonnances émises»				Avoir	
Date	Libellé	F. J.	Sommes	Date	Libellé	F. J.	Sommes
	à paiements, cpte Trésor Public		8.000		p. Liquidations de crédits par Paiements cpte. Trésor Public		10.000
	Restes à payer, solde		3.000				1.000
			<u>11 000</u>				<u>11 000</u>

Doit		Compte «Restes à payer»				Avoir	
Date	Libellé	F. J.	Sommes	Date	Libellé	F. J.	Sommes
	à divers, solde		10.000		par Crédits engagés par Crédits engagés par les ord. sec. par Ordon. émises		6.000
							1.000
			<u>10.000</u>				<u>3.000</u>
							<u>10 000</u>

En étudiant la monographie qui précède, on observera le manque des enregistrements des éléments patrimoniaux. Bien que la loi prévoit leur comptabilisation, on n'est pas encore arrivé à ce stade, car comme nous l'avons déjà relevé, l'inventaire du patrimoine de l'Etat est en préparation. Pour cette raison, l'élément patrimonial le plus représentatif, le compte de *Matériaux* ne figure pas dans la comptabilité du Ministère de l'Armée. Le mouvement des matériaux est enregistré par le magasinier, dont la gestion est soumise à la vérification d'un officier supérieur. Quant à la *Caisse*, chaque unité militaire en possède une, d'ailleurs indépendante de la Comptabilité du Ministère de l'Armée.

En présentant cette monographie, nous avons eu l'occasion de démontrer que la loi de la Comptabilité Publique, avec toutes ses innovations, a été introduite au Ministère de l'Armée, ce qui est d'ailleurs le cas dans tous les autres Ministères.

La Caisse de Dépôts et de Consignations

La Caisse de Dépôts et de Consignations est rattachée au Ministère des Finances. Son but est de recevoir et d'administrer des fonds divers : Dépôts volontaires, judiciaires et administratifs; Consignations, Successions vacantes, Fonds et Cautions. Les taxes payées pour les dépôts en titres et en objets de valeur, les coupons sur titres et les intérêts des emprunts constituent les recettes de la Caisse. Les dépenses de la Caisse se composent des rétributions du personnel, des subventions et des dépenses pour matériaux. Il faut noter que la Caisse n'a pas de prévisions budgétaires pour les recettes ; elle n'établit donc pas un Budget de Recettes. Les dépenses, par contre, sont prévues au Budget de Dépenses, qui doit être soumis à l'approbation des Chambres, conformément à l'article 5 de la loi de la Comptabilité Publique de 1929.

Système de comptabilité. Dès 1876, date de la fondation de la Caisse de Dépôts et de Consignations, le système de la comptabilité en parties doubles (article 25 de la loi de la Caisse de Dépôts et de Consignations) fut adopté.

Les Livres. Le livre à caractère synthétique est le *Journal* ; il est tenu comme le Journal de la Comptabilité commerciale.

Examinons maintenant les livres à caractère analytique. Tout d'abord : le *Grand-Livre*. La multiplicité des opérations de la Caisse oblige cette dernière à tenir les comptes du Grand-Livre sous une forme synthétique. L'ensemble des opérations est développé dans des comptes à part, et qui forment chaque fois un livre spécial. Ainsi il y a plusieurs livres à caractère analytique. Voici l'exemple d'un compte au Grand-Livre :

Doit Compte « Titres du Fonds Disponibilités de la Caisse » Avoir

Date	Dénomination des opérations	No du récépissé	Cours	Numéralre	Titres	Coupons

III. La troisième partie dont nous ne reproduisons pas la structure, est la situation détaillée des titres par pièces.

Le service des *Emprunts* tient une comptabilité à part, et qui est liée à la comptabilité centrale de la Caisse, par le compte synthétique « Emprunts » au Grand-Livre. Le service des Emprunts enregistre séparément les emprunts accordés à l'Etat, aux Départements, aux Communes, aux Institutions de Bienfaisance et d'Utilité Publique, des emprunts accordés aux particuliers. Voici les livres où s'effectuent ces enregistrements :

Le Livre des Emprunts accordés à l'Etat, aux Départements et aux Institutions de Bienfaisance.

Compte ouvert au Ministère de l'Agriculture conformément à la loi publiée au Moniteur Officiel N° 4568/29 avec un intérêt de 2 % p. a. pour le rachat des cocons de vers à soie.

Lei 40.000.000.—

Doit

Avoir

Date	Spécification	Ordonnance		Sommes		Int. sold. débiteurs			Date	Spécification	Récépissé		Sommes		Int. sold. créditeurs			
		No	Administration	partielles	totales	jours	Nu-méros	Sommes			No	Administration	partielles	totales	Jours	Nu-méros	Sommes	

Doit

Le Livre „Journal des emprunts” accordés aux particuliers :

Avoir

Date	Nom des emprunteurs	No d'enregistrement	No de l'ordonnance de paiement	Sommes empruntées	Observations	Date	Nom des emprunteurs	No d'enregistrement	No du récépissé	Sommes remboursées		Observations
										Capital	Intérêts	

Outre ce registre, on tient encore un livre analytique, sous forme de compte-courant, pour les emprunts accordés sur des nantissements, aux particuliers, intitulé :

Compte-courant des particuliers. Ce livre se présente de la manière suivante :

M. J. Jonesco

Emprunts effectués							Remboursements							
Date	No du contrat	Dépôts des nantissements			Sommes empruntées	%	Jours	Intérêts non encaissés au 31 XII	Date	No d'enregistrement de la déclaration de paiement	No du récépissé	Sommes remboursées		Jours
		No du récépissé	Valeur nominale	Nature des titres								Capital	Intérêts	

Pour les dépenses, il existe un registre intitulé : *Le Livre de Dépenses d'Administration*, dont le schéma ci-dessous :
Registres et imprimés

Chap. 1

Art. 12 : Lei 1.000.000

No d'enreg.	Date d'émission de l'ordonnance	Explications	No de l'ordonnance	Sommes ordonnancées	Total	Date de paiement
-------------	---------------------------------	--------------	--------------------	---------------------	-------	------------------

Les comptes. Les comptes sont prescrits par le règlement de la loi concernant la Caisse. Aucun compte ne peut être ouvert au Grand-Livre sans l'autorisation du Conseil d'Administration.

Les comptes *statistiques* sont les suivants :

Dépôts et Consignations

Coupons sur titres

Emprunts

Caisse } Centrale
 Administrations Financières

Fonds « Disponibilités de la Caisse ».

Il faut mentionner que la Caisse a des fonds divers constitués pour certains services publics, par exemple : Fonds « Mandats postaux », « Fonds statistiques », « Fonds des Comités Scolaires ».

Nous pouvons remarquer que tous les comptes statistiques, mentionnés ci-dessus, ne font d'ailleurs pas partie du patrimoine propre. Ce sont des valeurs qui appartiennent à des tiers. Le seul compte qui peut être considéré comme capital propre de la Caisse, est le compte « Fonds d'assurance du Palais de la Caisse ».

Les comptes *économiques* sont les suivants :

Intérêts pour les emprunts accordés

Taxes payées pour titres mis en dépôt

Intérêts payés pour dépôts en numéraire
Dépenses d'administration
Bénéfices versés au Trésor public.

Il ressort de la nature de ces comptes que l'activité de la Caisse est semblable à celle d'une banque de dépôts. Le caractère public de cette institution est mis en évidence par deux éléments :

1) Dépenses d'Administration. Comme il a été déjà relevé, les dépenses d'administration constituent le budget de la Caisse. Les crédits, qui, à la fin de l'année, ne sont pas employés, seront annulés, ce qui constitue une augmentation du bénéfice.

2) Bénéfices versés au Trésor Public. Conformément à la loi, tout bénéfice net est versé au Trésor public. Il figure comme recette au Budget Général de l'Etat.

Les écritures. Les enregistrements dans les livres principaux se font une fois par mois, en concentrant les opérations effectuées durant ce temps. Nous donnons quelques exemples d'enregistrements :

Ecriture concernant une opération d'échange (Dépôts de titres) :
Caisse Centrale à Dépôts et Consignations

Ecriture concernant une variation de la fortune nette (Paiement de la taxe de conservation) :

Caisse Centrale à Taxes pour la conservation des titres

Ecriture concernant une erreur : Dans ce cas on inverse les écritures :

Dépôts et Consignations à Caisse Centrale.

Le boucllement des comptes. La Caisse de Dépôts et de Consignations est tenue de présenter à la fin de l'exercice un bilan et un compte de Pertes et Profits. La loi prescrit encore l'établissement d'un « Compte Général », comprenant les opérations effectuées au cours de l'année. On obtient ce Compte Général en prenant les données du Grand Livre, sans tenir compte des soldes qui figurent au commencement de l'exercice. Nous faisons suivre le Compte Général des opérations effectuées pendant l'année 1929.

La situation ci-dessus, établie à l'aide des moyens comptables, a surtout une valeur statistique. Elle montre l'activité de la Caisse. En utilisant les dates de 1929, qui nous ont été mises à disposition, nous procédons maintenant au boucllement des comptes.

Voyons d'abord quel a été le bénéfice réalisé en 1929.

a) Les recettes se composent des :

Taxes pour la conservation des titres	Lei	4.050.252.23
Intérêts reçus pour emprunts accordés		77.062.066.26
Valeur des coupons sur titres		
« Disponibilités de la Caisse »		119.197.259.18
Bénéfices sur titres tirés au sort		
du Fonds «Disponibilités de la Caisse»		2.389.709.48

Entrées

COMPTE GÉNÉRAL des opérations effectuées au cours de l'année financière 1929

Sortiés

Dénomination des comptes	Numéraire	Titres	Dénomination des Comptes	Numéraire	Titres
Dépôts et Consignations Taxes pour la conservation des titres	6. 104. 158. 974. 13	3. 982. 474. 017. 97	Dépôts et Consignations: (Capital Intérêts Taxes pour la conservation des titres	5. 735 117. 344. 50 22. 408. 614. 71	3. 256. 601. 072. 86
Coupons détachés des dépôts en titres	4. 071. 584. 23	20. 931. 524. 25	Coupons détachés des dépôts en titres	21. 332 —	
Emprunts (Capital Intérêts	147. 024. 008. 92 60. 283. 000. 08		Emprunts	668. 789. 298. 80	21. 669. 342. 25
Fonds d'assurance du Palais de la Caisse			Fonds d'assurance du Palais de la Caisse		
Titres et coupons encasés et Allocation budg.	628 751. 75		Titres achetés		30. 900. —
Fonds « Disponibilités de la Caisse »		264. 131. 050. —	Fonds « Disponibilités de la Caisse		
Titres achetés			Coût des titres achetés	263. 980 050. —	
Titres enc. 146 833. 394. 27	149. 233. 103. 75		Titres tirés au sort		149 224. 300. —
Bénéfices 2 389 709. 48	107. 065. 498. 13		Fonds « Réserve du Trésor public »		6. 000. —
Coupons s. titres du Fonds Disponibilités de la Caisse			Fonds « Comités Scolaires »	42. 105 644. —	
Fonds « Réserve du Trésor Public »	32. 080. —		Fonds « Mandats postaux »	1. 548. 700. 000. —	
Fonds « Comités scolaires, »	39. 627 879. —		Fonds statistiques	1. 674. 769. —	
Fonds « Mandats postaux »	1. 557. 628. 966. 69		Fonds « Exploitations minières »	39 302 682. —	
Fonds statistiques	3. 596. 957. 50		Fonds « Energie »	613 598.	
Fonds « Exploitations minières »	54. 233 983.		Trésoreries	3 164. 944. 374. 10	4. 410 592. 269. 69
Fonds « Energie »	2 389 432. —	4. 437. 518. 665. 79	Dépenses d'administration	24. 279. 126. 10	
Trésoreries	3. 186 512. 234. 99		Bénéfices versés au Trésor Public	114. 500. 000. —	
Subvention de la Caisse d'Economic	200. 000. —				
Recettes occasionnelles	26. 328. 815 31				
	11. 443 605. 269. 48	8. 705 055 258. 01		11 626 445 833 21	7 838 123. 884. 80
	1. 352. 142 077. 15	6 927 073. 494. 19	Solde à la fin de l'année	1 169 301. 513 42	7 794. 004. 867 40
	12. 795 747 346 63	15. 632. 128 752. 20		12. 795. 747 346 63	15 632. 128. 752. 20

Subvention de la Caisse d'Economie	200.000.—
Recettes occasionnelles	26.328.815.31
Crédit extraordinaire	9.506.—
Total des recettes en 1929	Lei 229.237.608.46

b) Les dépenses :

Dépenses d'administration	Lei 24.279.126.10
Intérêts payés pour les dépôts en numéraire	92.207.026.11
Coupons encaissés en plus, retenus de la valeur des titres	<u>1.456.25</u>
Total des Dépenses en 1929	<u>116.487.608.46</u>

Par conséquent, on a obtenu un bénéfice de Lei 112.750.000.—

A cette somme, il faut ajouter la somme représentant les bénéfices reportés de l'année précédente » 27.601.696.03

Bénéfice total **Lei 140.351.696.03**

Nous donnons maintenant le Bilan et le compte de Pertes et Profits.

Doit	COMPTE DE PERTES ET PROFITS	Avoir	
Bénéfice versé au Trésor public	114.500.000.—	Solde au commencement de l'année	142.101.696.03
Intérêts pour les dépôts en numéraire	92.207.027.54	Intérêts des emprunts	77.062.067.69
Dépenses d'administration	24 279.126.10	Taxes pour la conservation des titres	4.050.252.23
Valeur des coupons sur titres, du Fonds „Disponibilités de la Caisse, encaissés en plus	1.456.25	Bénéfices sur titres du Fonds „Disponibilités de la Caisse“	2.389.709.48
Bénéfices reportés des années précédentes	27.601.696.03	tirés au sort	
Bénéfices de l'année courante	112.750.000.—	Valeur des coupons sur titres du Fonds „Disponibilités de la Caisse“	119.197.259.18
		Subvention de la Caisse d'Economie	200.000.—
		Crédit extraordin.	9.506.—
		Recettes occasionnelles	26.328.815.31
	<u>371.339.305.92</u>		<u>371.339.305.92</u>

La Caisse Autonome des Monopoles du Royaume de Roumanie

Nous nous proposons d'étudier la comptabilité de la C. A. M. qui présente un grand intérêt au point de vue de la mécanisation. Cette institution publique fut créée en vertu de la loi du 7 février 1929, afin de garantir l'emprunt de stabilisation. En conformité avec cette loi, l'Etat a concédé à la Caisse le droit d'exploitation des monopoles de l'Etat, ainsi que tous les propriétés et biens détenus par la « Régie des Monopotes de l'Etat » qui fut alors supprimée. En échange, la C. A. M. est obligée de payer à l'Etat annuellement des redevances et subventions stipulées dans une convention.

Système de comptabilité. En procédant à son organisation, la C. A. M. a introduit, comme première institution publique roumaine, la comptabilité mécanique, d'après un plan élaboré par M. le D^r Georges Przyborski. Les enregistrements comptables s'effectuent à l'aide de machines de comptabilité, système Burroughs, qui n'impriment que des chiffres. Pour assurer un service comptable correct, il a été nécessaire de créer une série de systèmes de numérotation.

Les systèmes de numérotation : Tout d'abord il a été nécessaire de :

- a) numérotter les unités extérieures de la C. A. M.
- b) numérotter les catégories de documents
- c) numérotter les comptes
- d) numérotter les documents.

a) *Numérotation des unités extérieures de la C. A. M.* Pour les 270 unités on a réservé 560 numéros, en laissant des numéros en blanc pour des unités nouvelles. Les numéros sont répartis par catégories d'unités, de la manière suivante :

Les services de la Direction Générale	101 — 110
Inspectorats et Départements de Culture de Tabac	111 — 300
Dépôt de Fermentation du Tabac	301 — 370
Dépôt de Tabac Brut et autres Matériaux	371 — 400
Manufactures	401 — 410
Fabriques d'Allumettes	411 — 413
Salines	421 — 440
Services annexes	441 — 460
Dépôts de produits finis	501 — 550
Dépôts mixtes	551 — 600
Dépôts spéciaux de sel	601 — 650
Dépôts spéciaux d'explosifs	651 — 660

b) *Numérotation des catégories de documents.* La comptabilité a fixé pour chaque catégorie de document un numéro spécial :

1) le Journal-Caisse	numéro 1
2) le document de livraison	» 3
3) le bon de consommation	» 4
4) le Rapport de production	» 5

c) *Le Plan des Comptes.* Ce plan fut élaboré de telle manière qu'il rend possible la connaissance exacte de la rentabilité de toute branche de production de la C. A. M. Par conséquent toutes les opérations de la C. A. M. ont été divisées en chapitres et groupes. Nous reproduisons ici le plan :

Chapitre I

LES COMPTES GENERAUX

Les Comptes Financiers	Groupe 11
Les Comptes d'Exploitation	» 12
Les Comptes de Résultats	» 13
Les Comptes de Dépôts des Matériaux auxiliaires	» 14
Services annexes	» 15

Chapitre II

TABAC

Culture	Groupe 21
Fermentation	» 22
Conservation du Tabac brut	» 23
Fabrication	» 24
Dépôt des produits finis	» 25
Vente	» 26

Chapitre III

PAPIER A CIGARETTES

Dépôt du papier brut	Groupe 33
Confection	» 34
Dépôt des produits finis	» 35
Vente	» 36

Chapitre IV

CARTES A JOUER

Dépôt de la matière première (Manipulation)	Groupe 43
Vente	» 46

Chapitre V

SEL

Extraction du sel	Groupe 51
Dépôt et manipulation	» 55
Vente	» 56

Chapitre VI

EXPLOSIFS

Dépôt principal des explosifs	Groupe 65
Vente	» 66

Chapitre IX
SERVICES ANNEXES Groupe 91

d) *Numérotation des documents.* Pour avoir une parfaite connaissance de toutes les opérations des unités de la C. A. M. et pour un meilleur contrôle, on a introduit pour chaque opération un document numéroté. Sur chacun de ces documents comptables est imprimé son numéro courant respectif. En outre, ces documents ne sont pas seulement des pièces comptables, mais ils sont considérés comme des documents de valeur.

Voici l'exemple d'un document :

C. A. M.	Journal de Caisse	No 178	1.371
Caisse-Entrées	Lei	Caisse-Sorties	Lei
Compte 23 V	2000		Spécification du solde

Comme nous l'avons expliqué précédemment, on peut faire les enregistrements à l'aide de chiffres. Le numéro 178 est le numéro courant du document.

Le grand 1 imprimé indique la catégorie du document (dans notre cas c'est le Journal de Caisse). Le numéro 371 représente un dépôt de Tabac brut. Le numéro 23 V signifie Vente de Tabac Brut du Dépôt.

Grâce à la conception logique de ce système, on a réussi à organiser la comptabilité si vaste et si complexe de la C. A. M. sous une forme concentrée et facile à dominer.

Il est évident qu'une comptabilité complètement mécanisée ne possède pas de livres.

Les enregistrements se font sur des *Fiches*. Nous reproduisons ci-dessous les fiches principales :

Fiche de Journal

Caisse Autonome des M. R. R.			
Comptabilité Centrale			
JOURNAL			
Numéro du Document	Somme	Compte	
		Doit	Avoir

Fiche de Salda-Conti

							1
Solde précédent	Date	No du Document	Valeur	Doit		Avoir	Solde nouveau

Les comptes. La C. A. M possède un très grand nombre de comptes (à peu près 100.000) qui représentent la totalité des opérations effectuées par les unités répandues dans tout le pays. On peut grouper ces comptes en trois grandes catégories :

1) Les comptes statistiques — qui représentent les créances, les engagements de l'Etat, les disponibilités en numéraire et en dépôts, les valeurs réalisables (matières premières, produits finis et redevances à recevoir) les immeubles et les concessions.

2) Les comptes économiques sont ceux qui montrent le bénéfice réalisé de l'exploitation des monopoles, des recettes diverses, des intérêts, dividendes et redevances, les dépenses pour personnel et matériaux, le paiement des coupons et les amortissements.

3) Les comptes d'ordre sont les suivants :

Les marchandises en consignation à la Société Anonyme des Allumettes ;

Les Déposants de garanties et les Déposants de dépôts provisoires.

Une particularité du système mécanique est l'emploi des symboles. Ainsi les comptes ne figurent pas avec leur titre entier, mais ils sont représentés par des chiffres et des symboles comme nous l'avons exposé dans le plan des comptes.

Les écritures. Avant d'analyser les écritures, il est nécessaire de montrer le chemin parcouru par un document comptable, c'est-à-dire la chaîne des enregistrements effectués sur ce document. La Comptabilité Générale de la C. A. M. est divisée en deux parties :

- 1) La Section des Valeurs et
- 2) La Section des Quantités.

La première section comptabilise les valeurs par sommes, la seconde enregistre les valeurs par quantités, effectuant ainsi un contrôle automatique. Ci-dessous nous faisons suivre un tableau synoptique qui montre les étapes d'enregistrement.

DOCUMENTS (numérotés cf. à la feuille, avec des numéros des services d'exploitation)

Le Contrôle (de la concordance

entre Valeurs et Quantités)

Section des Valeurs (Recettes et Dépenses)

Le Comptage

(des rapports de Caisse, de livraison et de production)

Enregistrement au Journal

Enregistrement sur les Fiches de Saldà-Conti

Récapitulatif des sommes du Journal sur la liste Récapitulative du Journal

Enregistrement de sommes des comptes auxiliaires sur la Liste des soldes

Collation

(des Listes Récapitulatives des Sommes et Soldes)

Enregistrement au Grand Livre (des sommes collationnées)

Bilan Journalier

Section des Quantités (Produits finis et matières premières)

Le Comptage

des bons de matériaux et des rapports de production

Enregistrement au Journal

Enregistrement sur les Fiches de Saldà-Conti

Récapitulatif des feuilles du Journal sur la Liste Récapitulative du Journal

Enregistrement des sommes des comptes auxiliaires sur la Liste des Soldes

Collation

(des Listes Récapitulatives des Sommes et Soldes)

Enregistrement au Grand Livre (des sommes collationnées)

Bilan Journalier

Il ressort de ce tableau que les documents entrés chaque jour des unités, sont d'abord soumis à un contrôle formel, c'est-à-dire qu'on vérifie si les unités ont bien calculé. C'est ici que l'on distribue les documents d'après leur nature, soit à la section des Valeurs, soit à la section des Quantités pour être comptés. Au comptage, on écrit à l'encre rouge, à côté de chaque somme qui doit être enregistrée, le symbole du compte dans lequel on la comptabilise. Les documents comptés sont enregistrés au Journal, ce qui rend possible le contrôle automatique de l'addition des sommes des factures, ainsi que le contrôle de l'enregistrement des autres documents au Journal de Caisse provenant des unités extérieures. Après avoir été enregistré au Journal, les documents passent aux machines de compte-courant (Salda-Conti), où l'on comptabilise chaque poste sur la fiche du compte respectif. La machine calcule elle-même le nouveau solde. Sur la base du journal on établit la « Liste récapitulative du Journal », concentrant les sommes en comptes principaux. A la base des fiches de compte-courant (Salda-Conti) on établit la Liste des Soldes, qui doit correspondre avec la Liste récapitulative du Journal. Par l'opposition de ces deux tableaux, on exerce un contrôle efficace des enregistrements.

Les sommes collationnées sont passées ensuite sur les fiches de Grand-Livre, à l'aide desquelles on établit chaque jour le bilan.

Pour faire connaître la marche des écritures, nous faisons suivre un exemple pratique des enregistrements sur fiches :

Document 1 (Journal de Caisse) est arrivé de l'unité 431 (Saline de Turda) portant le numéro courant 52. Ce document contient les enregistrements suivants :

C. A. M.		Journal de Caisse No 52		1.431
Caisse-Entrées	Lei	Caisse-Sorties	Lei	Spécification du Solde
Compte 55 V 431	20.000	Compte 55 R. 431	500	7 à 1000 = 7.000
		Compte 55 Fr. 431/3	5.000	1 à 500 = 500
		Compte 55 Fr. 431/25	2.000	7.500
		Compte 55 Fr. 431/27	5.000	
Total	20.000	Total	12.500	

Le symbole 55 V signifie : Vente de sel du Dépôt ; le symbole 55 R Remise pour vente du Dépôt ; 55 Fr signifie Frais du Dépôt de sel. Comme nous le voyons, le compte 55 Fr comprend toute sorte de dépenses, chacune d'elles portant un numéro. Ainsi 55 Fr 431/3 signifie : Paiement des ouvriers, — 431/25 Entretien — 431/27 Matériaux divers.

1) La machine de Journal (Burroughs-Duplex) enregistre les factures et les pièces justificatives :

Fiche de Journal

Numéro du Document	Sommes	Comptes	
		Doit	Avoir
1.431	4.000		
52	4.000		
	4.000		
	4.000		
	4.000		
	<u>20.000</u>	12 C	55 V
	100		
	100		
	100		
	100		
	100		
	<u>500</u>	55 R	
	2.000		
	2.000		
	<u>1.000</u>		
	5.000		
	5.000		
	2.000		
	<u>5.000</u>	55 Fr	
	12.500		12 C

Premier enregistrement. La première colonne, dans laquelle on trouve les symboles 1.431 et le numéro 52, indique : Journal de Caisse N° 52 de la Saline Turda. Dans la seconde colonne les sommes sont enregistrées d'après les factures respectives : dans notre cas il y a 5 factures. Dans la colonne des comptes le symbole 12 C signifie Caisse (au Doit) et 55 V — Vente de Sel du Dépôt (à l'Avoir).

Second enregistrement. Ici on ne répète plus les symboles représentant les opérations qui concernent le même Journal de Caisse. L'enregistrement s'effectue de la même manière qu'au premier poste.

Troisième enregistrement. D'après les pièces justificatives, on enregistre les sommes dépensées, auxquelles correspondent le symbole 55 Fr. Toutes les sommes constituant des sorties de caisse sont additionnées automatiquement par la machine et à côté du total on trouve le symbole 12 C de la Caisse.

2) *La machine de Salda-Conti* (Burroughs-Multiplex) enregistre les opérations d'après le Journal-Caisse sur les fiches que nous reproduisons ci-dessous :

Saline de Turda, Vente de sel du Dépôt				55	V	431		1
Solde précédent	Date		Numéro du Document	Valeur		Doit	Avoir	Solde nouveau
100.300	17	9	1.431 52	15	9		20.000	120.300 Cr

Saline de Turda, Remisee pour Vente de Sel				55	R	431		1
Solde précédent	Date		No. du Document	Valeur		DOIT	AVOIR	Solde nouveau
90.000	17	9	1.431 52	15	9	500		90.500 D

Saline de Turda, compte Caisse				12	C	431		1
Solde précédent	Date		No. du Document	Valeur		DOIT	AVDIR	Solde nouveau
150.000	17	9	1.431 52	15	9	20.000	12.500	157.500 D

Saline de Turda, Paiement des ouvriers				55	Fr	431/3		1
Solde précédent	Date		No. du Document	Valeur		DOIT	AVOIR	Solde nouveau
100.000	17	9	1.431 52	15	9	5.000		105.000 D

Saline de Turda, Entretien					55	Fr	431/25	1
Solde précédent	Date		No. du Document	Valeur		DOIT	AVOIR	Solde nouveau
70.000	17	9	1.431	52	15	9	2.000	72.000 D

Saline de Turda, Matériaux divers					55	Fr	431/27	1
Solde précédent	Date		No. du Document	Valeur		DOIT	AVOIR	Solde nouveau
18.000	17	9	1.431	52	15	9	5.000	23.000 D

Passons maintenant les écritures du Journal et des fiches de Salda-Conti aux Tableaux récapitulatifs :

1) *La Liste récapitulative du Journal* comprend deux feuilles. L'une avec des lignes rouges pour le Doit, l'autre avec des lignes noires pour l'Avoir.

Doit		Avoir	
12 C	20.000	55 V	20.000
55 R	500	12 C	12.500
55 Fr	12.000		

2) *La Liste des Soldes* est établie de la manière suivante : On rassemble toutes les fiches appartenant au même compte principal, par exemple tous les comptes auxiliaires portant le symbole 55 V, ce qui rend possible l'enregistrement sur la Liste des Soldes par comptes principaux. On obtient ainsi les totaux des opérations effectuées journalièrement par toutes les unités du pays. Ils sont concentrés dans des comptes principaux. Voilà comment se présente la Liste des Soldes dans notre exemple :

55 V	20.000
55 R	500
12 C	20.000
	<u>12.500</u>
	7.500
55 Fr	5.000
	2.000
	<u>5.000</u>
	12.000

Comme il ressort de la situation ci-dessus, le contrôle s'effectue par la correspondance des sommes. Dans notre exemple, on ne peut pas se rendre parfaitement compte de l'importance de ce contrôle. Celui-ci est tout à fait remarquable si l'on considère le grand nombre des opérations effectuées par jour (normalement 14.000).

Les mêmes enregistrements, c'est-à-dire ceux que nous venons de voir à la Section des Valeurs, se font également à la Section des Quantités. La seule différence est qu'au lieu des sommes, on porte aux comptes respectifs des quantités (kgs., pièces, mètres). Cette section est plutôt une section statistique.

Le boucllement. A la Section des Valeurs aussi bien qu'à la Section des Quantités, on procède chaque jour au bilan. Ce dernier est établi à l'aide des fiches de Grand-Livre. Le Bilan de fin d'année est extrêmement simplifié par la présence des bilans journaliers. Il n'est en somme que leur résumé. La situation finale est établie par le reportage des soldes des comptes principaux, soit au Bilan, soit au compte de Pertes et Profits.

Secteur III de la Municipalité de Bucarest

La municipalité de Bucarest est divisée, au point de vue administratif, en quatre secteurs. Nous étudions dans notre présente monographie la comptabilité du troisième secteur.

Système de comptabilité. En 1925 le secteur a introduit le système de comptabilité en parties doubles. En même temps on a continué d'employer les livres accessoires de la comptabilité publique simple.

Les livres. Le livre principal est le *Journal*. Il se présente de la même façon que le Journal de la Comptabilité commerciale en parties doubles. Le livre principal à caractère analytique est le *Grand-Livre*. Celui-ci présente la même structure que le Grand-Livre

commercial. Nous n'insistons pas sur ces livres bien connus et passons aux *livres accessoires*, qui sont caractéristiques pour cette administration. L'exécution du budget du secteur nécessite la comptabilisation des Dépenses, des Recettes et des Opérations de Caisse. Par conséquent le Secteur possède des livres de Caisse, de Dépenses et de Recettes.

a) Le Livre de Caisse est intitulé *Journal Général de Caisse*. On y enregistre chaque jour les opérations d'encaissements et de paiements. Voici le schéma :

Journal général de Caisse

Numéro du récépissé	Encaissements	Sommes		No		Art. budgét	Paiements	Sommes	
		Total Journalier	Total général	Crt.	Ord			Total journalier	Total général
501	11.9		300.000	46	41	19	Soc. d'Electricité	10.000	
	I. Ionesco, taxe de construction	3000		47	52	73	Jlano rép.	5.000	
	Caissier s. 111. Min. Finances			48	39	110	Steaur Româna	3.000	18.000
		10.000	13.000						
			313.000						18.000

Ce registre de Caisse est tenu sur deux pages en regard, l'une pour les encaissements, l'autre pour les paiements. Pour chaque encaissement, le caissier émet un récépissé, dont le numéro courant est enregistré dans la première colonne. Dans la seconde, on enregistre le nom de la personne qui a effectué le paiement, en indiquant la source de la recette. La colonne « Sommes » est divisée en « Total Journalier » et « Total Général ». Le « Total Journalier » est destiné à recevoir les sommes encaissées au cours de la journée. La seconde colonne, intitulée « Total Général », montre la somme totale du jour précédent et celle de la journée courante. Sur la page des paiements, la première colonne indique le numéro courant et le numéro de l'ordonnance de paiement. C'est sur cette base que le caissier effectue le paiement. Dans la seconde colonne on enregistre l'article budgétaire de la dépense. Dans la troisième colonne on inscrit le nom du bénéficiaire de l'ordonnance et le motif du paiement. Les deux dernières colonnes correspondent à celles de la page des « Encaissements ».

b) *Les Livres de Dépenses*. Pour tenir compte des engagements, on tient un livre intitulé « *Registre des Engagements* », dans lequel chaque article budgétaire a un compte à part. Dans ce registre on trouve d'une part les engagements et d'autre part les

ordonnancements effectués. Nous reproduisons la structure de ce livre :

Art. budg. : 19 **Lumière, Eau, Canal**
 Créd. budg. Lei 100.000 pour les services du secteur
 Créd. supplémentaire :
 „ réduit :

Ordonnancements

No crt. de l'engagement	Date de l'ord.		No du référat	No de l'ord.	Nom du Bénéficiaire	Motif de la dépense	L'alinéat de l'art.	Sommes ordonnancées	
								Partielles	Totales
41	9.	9	401	41	Soc. d'Electricité	p. lumière			

Lumière, Eau, Canal
pour les services du secteur **Engagements**

No de l'engagement	Date de l'engagement		No du référat	No de l'ord.	Nom du bénéficiaire	Motif de l'engagement	L'alinéat de l'art.	Sommes engagées	
								Partielles	Totales
41	9.	9	401	41	Soc. d'Electricité	p. lumière		10.000	

Le Livre de Dépenses, tenu également par article budgétaire, suit l'ordonnance jusqu'au paiement. Ce livre est divisé en deux parties : à droite les ordonnancements, à gauche les paiements effectués. Nous faisons suivre le schéma :

Art. budg. : 19 **Lumière, Eau, Canal**
 Crédit budg. : 100.000 pour les services du secteur
 „ suppl. :

Date du paiement		No de l'ord.	Sommes		Date de l'ordonnancement		No du référat	No de l'ord.	Nom du bénéficiaire
			Lei	Lei					
18.	9	41	10.000		9.	9	401	41	Soc. d'Electricité

Lumière, Eau, Canal
pour les services du secteur

Explications	Sommes		Sommes ordonnancées par alinéas			
	Lei	Lei	a	b	c	d
pour lumière	10.000					

b) *Le Livre de Recettes* se présente comme suit :

Date de l'enregistr.		No du récépissé	Spécification des Encaissements	Sommes		
				Partielles	Total journalier	Total général
11.	9	501	l, Ionesco, taxe de construction	10.000		

Les comptes. Pour faciliter la comptabilisation, on a synthétisé les articles du budget dans des comptes principaux qui figurent au Grand Livre. Outre les comptes budgétaires de recettes et dépenses, il y a encore les comptes patrimoniaux.

Les comptes patrimoniaux. Tous les biens appartenant au Secteur sont concentrés dans un compte général intitulé : Biens et Objets d'Inventaire.

Le compte Capital existe sous la dénomination de « Fonds du Secteur », qui est alimenté chaque année par une partie de l'excédent.

Les comptes budgétaires se divisent en comptes de recettes, comptes de dépenses et comptes d'ordre. Les comptes de recettes se composent des subventions accordées par l'Etat (Impôts encaissés de l'Etat), des taxes communales, des recettes spéciales, (les recettes du Bureau de l'Etat Civil, des locations, les recettes des véhicules, etc.).

Dans les comptes d'ordre sont inscrits les avances accordées par le Secteur à ses fonctionnaires et les dépôts de garanties.

Les écritures. Nous donnons quelques exemples d'enregistrements :

a) *Paiements pour dépenses diverses :*

	Doit	Avoir
Les Suivants		10.800
à Caisse		
<i>Dépenses d'Administration</i>	5.000	
1) Salaire		
ord. 311 I. loan,		
avance sur salaire.		
<i>Dépenses d'Entretien</i>	1.000	
1) Réparation.		
<i>Subventions</i>	800	
<i>Trésorerie</i>	1.000	
<i>Dépôts provisoires</i>	3.000	
Restitution des garanties déposées pour la construction d'un immeuble.		

b) *Dépôt d'une garantie provisoire.* Cette opération comporte deux enregistrements : un enregistrement de caisse et un enregistrement d'ordre :

Caisse	à	Trésorerie	enreg. de caisse
Garanties déposées	à	Divers déposants de Garanties	enreg. d'ordre
A la restitution de la garantie on fait l'enregistrement suivant :			
Trésorerie	à	Caisse	enreg. de caisse
Divers déposants	à	Garanties déposées de Garanties	enreg. d'ordre

c) *Enregistrement des recettes :*

Caisse	à	Taxes communales	7.000
		taxes sur les hôtels	
		Taxes sur véhicules	5.000

Les enregistrements qui précèdent ont un caractère budgétaire. La comptabilité du secteur réunit les deux éléments d'une comptabilité publique idéale : l'élément budgétaire et l'élément patrimonial. Ci-dessous un exemple d'enregistrement patrimonial :

Immeubles	à	Caisse
acheté un immeuble pour le Service Sanitaire du Secteur.		

Le bouclément. Par le fait de l'existence des comptes budgétaires et patrimoniaux, le bouclément s'effectue aux deux catégories de comptes.

1) Le bouclément des comptes patrimoniaux s'effectue de la manière suivante :

Bilan	aux	Suivants
		Caisse
		Immeubles
		Mobilier
		Vêtements
		Animaux
		Instruments
		Matériaux
		Garanties déposées
		Sommes dues de la
		Municipalité au
		Secteur.

Les Suivants au Bilan
 Trésorerie
 Divers Déposants de Garanties
 Fonds du Secteur
 Ordonnances émises non-payées
 Sommes dues à la Municipalité
 Compte de Recettes et Dépenses

2) *Le boucllement des comptes budgétaires.* Pour mieux comprendre le boucllement de ces comptes, il est utile de montrer les enregistrements d'ouverture :

		Doit	Avoir
Les Suivants	à Budget de recettes		16.000
Recettes ordinaires		10.000	
Recettes extraordinaires		6.000	
<hr/>			
Budget de Dépenses	à Crédits, ex.....	16.000	16.000
<hr/>			
A la fin de l'année, on enregistre la totalité des encaissements et des paiements effectués au cours de l'année, par les comptes :			
Encaissements	à Recettes ordinaires	12.000	8.000
	Recettes extraord.		4.000
<hr/>			
Crédits, ex...	à Paiements	10.000	10.000
<hr/>			

Pour le boucllement de ces comptes, on enregistre les postes suivants :

			Doit	Avoir
<u>Allocations</u>	à	<u>Evaluations</u>	16.000	16.000
<u>Paiements</u>	à	<u>Allocations</u>	10.000	10.000
<u>Evaluations</u>	à	<u>Encaissements</u>	12.000	12.000
<u>Crédits, ex...</u>	à	<u>Allocations</u>	6.000	6.000
<u>Evaluations</u>	aux	Suivants	4.000	
		Recettes ord.		2.000
		Recettes extraor- dinaires		2.000
<u>Budget de Recettes</u>	à	<u>Budget de Dépenses</u>	16.000	16.000

CONCLUSIONS

Sans attendre l'arrivée du terme de cette étude, nous avons saisi l'occasion de répondre déjà dans les divers chapitres précédents aux questions d'un intérêt immédiat.

Le moment de se prononcer sur l'ensemble du sujet traité est donc venu.

L'étude de la comptabilité publique, et cela dès ses plus humbles origines fait ressortir une analogie frappante avec le progrès de la science en général. La comptabilité publique est une discipline de l'esprit au même titre que toutes les autres catégories du savoir humain. C'est sous l'action des besoins multiples des Etats modernes que la comptabilité publique se développe si prodigieusement et cela tant au point de vue pratique que théorique. Il n'est pas besoin de dire que les transformations sociales et économiques ont mis en lumière toute l'importance d'un système perfectionné de contrôle et de surveillance. Pourtant, c'est la comptabilité publique moderne qui permet de reconnaître la situation d'un pays dans le plus bref délai et d'agir en conséquence. Chacun mesurera avec sa propre expérience la signification d'une telle possibilité. A connaître chaque jour la position exacte de l'activité de l'Etat, c'est là une conquête de la comptabilité publique et scientifique de nos jours.

La Roumanie, à partir de 1929, a su mettre à profit le principe intégral de la comptabilité scientifique.

Certes, elle a rencontré quelques difficultés matérielles et certaines mesures pratiques ont encore besoin d'être adaptées à des situations spéciales. Toutefois, rien ne saurait modifier, à notre opinion, les bases scientifiques de la comptabilisation des deniers publics.

Dans la mesure où chaque comptable connaîtra les principes de la comptabilité publique moderne, et surtout leur application pratique, les difficultés existant encore en Roumanie pourront rapidement disparaître.

Nous destinons cette étude aux hommes de métier et à tous ceux qui ne se décourageront pas en présence de l'aridité d'un exposé de faits recueillis en grande partie par l'observation directe et l'analyse.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES GÉNÉRAUX

- JEZE G. Cours de science des finances et de législation financière française. Théorie générale du budget (Dépenses publiques), 6^e éd., Paris, 1922, 2 vol.
- LEAUTY É. Introductions à la science comptable. Paris, s. d.
- LEROY BEAULIEU P. Traité de la science des finances, Paris, 1883, tome II.
- HUGLI F. Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungsformen. Berne, 1913.
- SCHMALENBACH E. Kaufmännisches und Kameralistisches Rechnungswesen. Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, 2, Jahrg, 1910, Heft 10.
- SCHLER F. Buchhaltung und Bilanz, 3^e éd. Berlin 1919.
- SOMBART. Wirtschaft und Kapitalismus, Berlin 1918.

OUVRAGES SPÉCIAUX

- CERBONI G. Sur l'importance d'unifier les études de la comptabilité. Rome, 1887.
- CERBONI G. Il libro maestro logismografico. Rome, 1901.
- DUPONT A. Contribution à l'histoire de la comptabilité, "Luca Paciolo", l'un de ses fondateurs. Paris, s. d.
- GLAUBACH E. Buchführung für die Stadt und Gemeindeverwaltung. Berlin, 1911.
- GOMBERG L. L'économologique et son histoire. Genève 1912.
- GOMBERG L. Eine geometrische Darstellung der Buchhaltungsmethoden. Leipzig, 1917.
- GOMBERG S. Histoire critique de la théorie des comptes. Genève, 1928.
- MEYER P. La comptabilité camérale. Courtelary (Suisse), 1923.
- PISANI E. La statmografia. Syracuse, 1886.
- STEIGER J. Der Finanzhaushalt der Schweiz, vol. I, Berne, 1916.
- WERNER F. Kameralistische oder kaufmännische Buchführung. Leipzig.
- CONSTANTINI E. Das Kassen-und Rechnungswesen der deutschen Stadtgemeinden. Leipzig, 1903 (Verlag F. Leineweber).
- TERRIER Cl. Le Bilan d'Etat. Genève, 1928.

- KLAPDOR K. Die Kameralistische Buchführung. Leitfaden zum Verständniss der Kassenabschlüsse nach der Kameralistischen Buchführung sowie deren Verwendung für die behördlichen wirtschaftlichen Betriebe (Düsseldorf,, 1916, Verlag L. Schwann).
- JUZI O. Systematische kameralistische Buchführung. Zürich, 1906.
- SCHNEIDER F. Wegweiser durch die gehobene kameralistische Buchführung für die werbenden Betriebe der Staats- u. Kommunalverwaltungen. Berlin, 1913.
- SCHROTT J. Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft, 4^e éd., Vienne, 1881.

BIBLIOGRAPHIE ROUMAINE

- ALESSEANU G. Curs de Contabilitate Publică, Bucuresti, 1931.
- IACOBESCO SP. Contabilitatea Publică, Bucuresti.
- CONSTANTINESCO G. Contabilitatea Publică, Bucuresti 1931.
- ZAIT T. Contabilitatea Publică în partidă dublă, Bucuresti, 1930.

PÉRIODIQUES

- Buletinul Institutului Economic Românesc, Bucuresti.
- A.L.A.C.I. Revista Economico-Financiară, Bucuresti, 1930.

LOIS ET DOCUMENTS OFFICIELS

- Legea Contabilității publice din 1929.
- Lege pentru Reorganizarea Inallei Curtii de Conturi din 1929.
- Lege pentru Organizarea administratiunei locale.
- Legea Organizărei administratiunei Municipiului, 1929.
- Situatia financiară si bugetul 1930.
- Les publications du VII^e Congrès International de Comptabilité, Bucuresti, 5 - 9 Septembre 1931.
-

TABLE DES MATIERES

Avant-propos	5
Historique	7
a) Comptabilité et comptabilité publique	8
b) Le fondement de la comptabilité publique	12
PREMIERE PARTIE	
CHAPITRE I. L'administration financière et la comptabilité.	17
a) L'administration	17
b) Ses exigences	19
c) Le choix d'une méthode de comptabilité	19
CHAPITRE II. La comptabilité publique roumaine.	20
a) Historique	20
b) La législation	23
c) Le contrôle des finances	24
CHAPITRE III Le budget.	32
a) Principes généraux	32
b) Confection	33
c) Exécution	35
CHAPITRE IV. La cour des comptes.	46
a) L'organisation	46
b) Attributions et compétences	47
CHAPITRE V. L'administration financière roumaine.	50
a) Organisation	50
b) Les actes administratifs	52
DEUXIEME PARTIE	
Classification des systèmes de comptabilité publique.	56
CHAPITRE I. Les solutions primitives.	56
La comptabilité camérale ancienne	57
La comptabilité camérale nouvelle	58
CHAPITRE II. Les solutions doctrinées.	60
Le système Schrott (Camérale améliorée)	60
D'autres systèmes	62
Le système Hügli (La Constante)	64
Le système de Cerboni (La Logismographie)	68
CHAPITRE II. Les solutions modernes.	71
La comptabilité en parties doubles appliquée à l'administration	
TROISIEME PARTIE	
Monographies de comptabilités publiques roumaines.	81
a) Ministère de l'Armée	82
b) Caisse de Dépôts et de Consignations	92
c) Caisse Autonome des Monopoles	100
d) Secteur III de la Municipalité de Bucarest	109
Conclusions	116
Bibliographie	117