

Le contrôle du comptable sur les dépenses et les recettes : la vérification des pièces justificatives.

Mai 2022

Sommaire :

A - Le contrôle des pièces justificatives de la dépense.

- I - La nature du contrôle.
- II - Le contrôle de la qualité de l'ordonnateur.
- III - Le contrôle de l'exacte imputation de la dépense.
- IV - Le contrôle de la disponibilité des crédits.
- V - La certification du service fait et du caractère exécutoire des pièces.
- VI - Le contrôle de l'exactitude de la liquidation.
- VII - Le contrôle de l'application des règles de prescription et de déchéance.
- VIII - Le contrôle du caractère libératoire du paiement.
 - VIII.1 - Vérification du paiement au bon créancier.
 - VIII.2 - Paiements à des tiers substitués au créancier initial.
- IX - Le contrôle de la présence des pièces justificatives de la dépense.
 - IX.1 - Principes de la liste des pièces justificatives de dépenses.
 - IX.2 - Précisions sur certains points particuliers.
- X - Etude de quelques rubriques de PJ parmi les plus courantes en EPLE.
 - X.1 – Cas particuliers.
 - X.2 - Moyens de règlement.
 - X.3 - Dépenses courantes.
 - X.4 - Les marchés publics.
 - Seuil pour la production d'un écrit pour un marché
 - Ecrit volontaire pour un marché
 - Problématique de la production d'un écrit
 - Marché public inférieur au seuil de l'écrit
 - Marché public supérieur au seuil de l'écrit
 - Accord-cadre
 - Centrale d'achat et groupement de commandes
 - Acompte et avance
 - Autres

B - Le contrôle des pièces justificatives des recettes.

- I - La nature du contrôle.
- II - Le contrôle de la mise en recouvrement des créances.
- III - Les pièces justificatives des ordres de recettes.
- IV - Une proposition de liste de PJ pour certains types de recettes.
- V - Le « rejet » des ordres de recettes.

C – Annexes.

- I - Extraits du rapport au Président de la République relatif à l'ordonnance n° 2022-408 du 23 mars 2022 relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics.
- II - Liens internet.

En matière de dépense, le comptable vérifie notamment la correcte imputation budgétaire et la disponibilité des crédits, la présence des pièces justificatives exigées par la réglementation, la non-prescription de la dépense, ainsi que son caractère libératoire.

En matière de recette, le comptable doit s'assurer prioritairement de l'existence de l'autorisation de percevoir la recette et qu'elle est prise par l'autorité compétente.

Avec la LOLF (loi organique du 1 août 2001) on est passé d'une logique de moyens à une logique de qualité comptable avec l'introduction du contrôle interne comptable et la réalisation d'audits. La fonction comptable a connu des transformations importantes depuis une quinzaine d'années avec notamment des réformes sur la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables, des nouveautés en matière d'apurement administratif des comptes (PNAA de Rennes pour la majeure partie des EPLE), et une évolution jurisprudentielle impulsée par le Conseil d'Etat sur la portée du contrôle du comptable.

Cette transformation se poursuit avec le nouveau régime de responsabilité financière des gestionnaires publics mis en œuvre à partir de 2023 avec l'ordonnance n°2022-408 du 23 mars 2022 ⁽¹⁾ dont les principales mesures sont détaillées en annexe. Il y a bien entendu également la prise en compte des normes comptables préconisées par le CNoCP dans le logiciel Op@le et dans l'instruction codificatrice « M9.6 - Op@le » déjà applicable pour les établissements testeurs du nouveau logiciel.

Le texte de base reste le décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 ⁽²⁾ relatif à la gestion budgétaire et comptable dont l'article 18 détaille les missions de l'agent comptable. En matière de contrôle, c'est l'article 19, complété par l'article 20, qui précisent le rôle du comptable :

Article 19

Le comptable public est tenu d'exercer le contrôle :

1° S'agissant des ordres de recouvrer :

- a) De la régularité de l'autorisation de percevoir la recette ;*
- b) Dans la limite des éléments dont il dispose, de la mise en recouvrement des créances et de la régularité des réductions et des annulations des ordres de recouvrer ;*

2° S'agissant des ordres de payer :

- a) De la qualité de l'ordonnateur ;*
- b) De l'exacte imputation des dépenses au regard des règles relatives à la spécialité des crédits ;*
- c) De la disponibilité des crédits ;*
- d) De la validité de la dette dans les conditions prévues à l'article 20 ;*
- e) Du caractère libératoire du paiement ;*

3° S'agissant du patrimoine :

- a) De la conservation des valeurs inactives ;*
- b) Des droits, privilèges et hypothèques.*

Article 20

Le contrôle des comptables publics sur la validité de la dette porte sur :

- 1° La certification du service fait ;*
- 2° L'exactitude de la liquidation ;*
- 3° La production des pièces justificatives ;*
- 4° L'application des règles de prescription et de déchéance.*

D'autres textes fondent ce contrôle ; le principal étant l'annexe du décret n° 2022-505 du 23 mars 2022 ⁽³⁾ listant les pièces justificatives à produire au comptable à l'appui des mandats qui a remplacé le décret de 2016.

On peut également citer la M9-6 (version 2015) ⁽⁴⁾ et l'indispensable « Guide de l'agent comptable ou régisseur en EPLE- édition 2016 » ⁽⁵⁾ du bureau aide et conseil aux EPLE de l'académie d'Aix-Marseille.

A - Le contrôle des pièces justificatives de la dépense.

I - La nature du contrôle.

L'article L. 1617-2 du CGCT dispose que le comptable ne peut subordonner ses actes de paiement à une appréciation de l'opportunité des décisions prises par l'ordonnateur.

La jurisprudence a clairement précisé par ailleurs que le comptable public n'était pas juge de « l'intérêt public de la dépense ». L'arrêt du Conseil d'État du 30 juillet 2003 « ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie contre M. Marty », rappelle que le contrôle de la validité de la créance et de l'exacte imputation des dépenses ne saurait conduire le comptable à se faire juge de la légalité des actes qui lui sont produits : « *Si, pour apprécier la validité des créances, les comptables doivent exercer leur contrôle sur l'exactitude des calculs de liquidation et sur la production des justifications, ils n'ont pas le pouvoir de se faire juges de la légalité des décisions administratives ; que la question de savoir si un département peut prendre à sa charge une dépense au titre des compétences qui sont les siennes est une question de légalité qui ne relève pas du contrôle que doit exercer le comptable en vue du paiement* ».

Ainsi, le contrôle du comptable ne porte que sur la régularité formelle des pièces transmises, et il ne doit pas être étendu à une vérification de la légalité au fond des actes transmis.

Mais si le comptable ne peut subordonner ses actes de paiement à une appréciation de l'opportunité des décisions prises par l'ordonnateur, cela ne le dispense pas, concomitamment à l'exécution d'une opération comptable qu'il est tenu d'effectuer en application de la réglementation, de faire usage le cas échéant de son devoir d'alerte en cas d'irrégularité susceptible de constituer une infraction ou une dérive de gestion. Sur le sujet on pourra consulter l'instruction n° 10-023-M21 du 17 septembre 2010 (6).

L'évolution de la jurisprudence du Conseil d'État ces dernières années a précisé le principe : le comptable ne doit pas effectuer un contrôle de la légalité des actes qui lui sont produits à titre de pièces justificatives mais un contrôle de la cohérence des pièces produites. La jurisprudence précise que l'examen de la cohérence des pièces justificatives doit être réalisé à partir de l'ensemble des éléments dont dispose le comptable : « *le contrôle de la validité de la créance par les comptables, (...) doit s'effectuer au regard de l'ensemble des éléments de droit ou de fait dont ils disposent, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que ces éléments leur aient été communiqués par les ordonnateurs à titre obligatoire ou facultatif* » (Conseil d'État, 28 juillet 2004, ministre de l'Économie contre M. DAVIAU). Par ailleurs le Conseil d'État considère que dans le cadre de ses contrôles de validité de la créance, notamment lorsque la rédaction des actes présentés au titre de justificatifs de paiement est imprécise, le comptable peut être amené à confronter ces actes aux règles juridiques qui les fondent pour les interpréter ; mais sans pour autant procéder à un contrôle de la légalité interne de l'acte.

Si la jurisprudence est claire dans l'énoncé du principe selon lequel le comptable n'est pas juge de la légalité, l'application de ce principe aux divers cas de figure n'est pas forcément simple. La preuve en est que parfois même le juge des comptes est mis en défaut par le Conseil d'État dans ses jugements. Entre contrôle de légalité, contrôle de régularité ou contrôle de cohérence la nuance n'est pas toujours évidente. Pour s'en convaincre les lecteurs pourront se référer à quelques arrêts en la matière :

- Arrêt Conseil d'État du 8 février 2012, n° 342825, « Ministre du Budget c/ M. A » (7) : « *Considérant qu'il résulte de ces dispositions que, pour apprécier la validité des créances, les comptables doivent notamment exercer leur contrôle sur la production des justifications ; qu'à ce titre, il leur revient d'apprécier si les pièces fournies présentent un caractère suffisant pour justifier la dépense engagée ; que pour établir ce caractère suffisant, il leur appartient de vérifier, en premier lieu, si l'ensemble des pièces requises au titre de la nomenclature comptable applicable leur ont été fournies et, en deuxième lieu, si ces pièces sont, d'une part, complètes et précises, d'autre part, cohérentes au regard de la catégorie de la dépense définie dans la nomenclature applicable et de la nature et de l'objet de la dépense telle qu'elle a été ordonnancée ; que si ce contrôle peut conduire les comptables à porter une appréciation juridique sur les actes administratifs à l'origine de la créance et s'il leur appartient alors d'en donner une interprétation conforme à la réglementation en vigueur, ils n'ont pas le pouvoir de se faire juges de leur légalité ; qu'enfin, lorsque les pièces justificatives fournies sont insuffisantes pour établir la validité de la créance, il appartient aux comptables de suspendre le paiement jusqu'à ce que l'ordonnateur leur ait produit les justifications nécessaires* ».
- Arrêt Conseil d'État du 8 février 2012, n°340698, « CCAS de Polaincourt » (8) qui reprend le même considérant.

- Arrêt du Conseil d'Etat du 28 déc. 2018, n° 410113, « SDIS de la Gironde » (9) qui reprend toujours le considérant en ajoutant que « *Par suite, sous réserve des obligations qui viennent d'être rappelées, il n'appartient pas au comptable, en principe, de vérifier la compétence des auteurs des actes administratifs fournis au titre des pièces justificatives de la dépense* ».
- Arrêt du Conseil d'Etat du 13 novembre 2019, n° 421299, « ONEMA » (10). Là aussi on retrouve le même considérant et l'affirmation que le contrôle de validité exigé du comptable public avant paiement n'est pas un contrôle de légalité mais un contrôle de cohérence des pièces justificatives. En l'espèce la différence entre les deux peut être subtile, comme le montre la lecture de l'arrêt.

La complexité du contrôle du comptable est résumée par cette phrase tirée de l'instruction du 15 avril 2016 (BOFIP-GCP-16-0008 du 28/04/2016) (11) : « *Il ressort de l'analyse des jurisprudences administrative et financière susvisées que si le comptable ne saurait étendre son contrôle à la légalité des décisions administratives, et encore moins à leur opportunité, il ne peut pas non plus se contenter de procéder à un simple enregistrement comptable des décisions de l'ordonnateur et des pièces justificatives qui lui sont fournies* ».

On peut cependant tirer de la jurisprudence la conclusion que la liste des pièces justificatives est un élément essentiel pour le contrôle du comptable ; et qu'à ce titre ce dernier doit avoir une parfaite connaissance des règles en la matière.

II - Le contrôle de la qualité de l'ordonnateur.

Premier contrôle listé par l'article 19 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012, le contrôle de la qualité de l'ordonnateur peut sembler aller de soi dans un EPLE où le chef d'établissement est également ordonnateur mais il faut cependant tenir compte des délégations, des mutations et des intérimis.

L'agent comptable doit veiller à ce que les mandatements soient effectués par des personnes dûment accréditées. Les seuls ordonnateurs accrédités auprès de l'agent comptable sont le chef d'établissement ou son suppléant nommé conformément aux dispositions du code de l'éducation. Par ailleurs le chef d'établissement peut déléguer au préalable et par écrit sa signature pour l'exercice de ses fonctions d'ordonnateur à ses adjoints (donc aussi à l'adjoint-gestionnaire lorsqu'il n'est pas en même temps le comptable). Il appartiendra à l'agent comptable de vérifier, le cas échéant, la conformité de l'acte de délégation qui lui sera transmis par l'ordonnateur.

Art.421-13-III. — « *Le chef d'établissement peut déléguer sa signature à chacun de ses adjoints. En cas d'absence ou d'empêchement, le chef d'établissement est suppléé par le chef d'établissement adjoint, notamment pour la présidence des instances de l'établissement. En cas d'absence ou d'empêchement du chef d'établissement, lorsque celui-ci n'a donné aucune délégation à cet effet, l'autorité académique nomme un ordonnateur suppléant qui peut être le chef d'établissement adjoint ou l'adjoint gestionnaire, sous réserve que celui-ci ne soit pas l'agent comptable de l'établissement, ou le chef d'un autre établissement.* »

L'acte de nomination de l'ordonnateur et le cas échéant l'acte de délégation sont des pièces qui doivent être fournies au comptable et jointes aux pièces du compte financier ; et ce conformément à l'arrêté du 25 juillet 2013 (12) pris en application de l'article 10 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012. Pour les ordonnateurs d'EPLE la qualité d'ordonnateur doit être attesté par la communication au comptable de deux documents : un formulaire conforme au modèle I annexé à l'arrêté comportant notamment un exemplaire de la signature et l'acte de nomination du chef d'établissement en qualité d'ordonnateur. Pour le suppléant ou le délégataire de l'ordonnateur, doivent être fournis au comptable un formulaire modèle II et l'acte de délégation précisant notamment l'étendue des compétences déléguées.

Il est souhaitable que ces divers documents soient fournis à l'appui du premier mandatement de l'exercice et autant que de besoin en cas de modification.

Concernant le contrôle de la qualité de l'ordonnateur, le décret de mars 2022 précise que les comptables publics sont tenus d'exercer le contrôle de la qualité de l'ordonnateur s'agissant uniquement des ordres de payer, ils n'ont pas à vérifier la compétence du signataire de l'acte qui constitue le fondement juridique de la dépense. Il s'agit de la prise en compte de la jurisprudence du Conseil d'Etat du 4 mai 2018 « ENFA » (13) : « *Il résulte de ces dispositions qu'au titre du contrôle de la qualité de l'ordonnateur que les comptables sont tenus d'exercer s'agissant des ordres de payer, il leur incombe de s'assurer que le signataire de cet ordre a la qualité d'ordonnateur de la personne morale concernée ou a reçu de ce dernier une délégation lui donnant qualité pour agir en son nom. Ces dispositions ne sauraient, en revanche, être interprétées comme mettant, à ce titre, à la charge des comptables l'obligation de vérifier la compétence de l'autorité ayant pris la décision*

qui constitue le fondement juridique de la dépense, les comptables n'ayant, d'ailleurs, pas le pouvoir de se faire juges de la légalité de cette décision ».

Dans le même ordre d'idée doit être produit en début d'année au comptable l'acte du CA autorisant la signature par l'ordonnateur des marchés à incidence annuelle ; et ce en application de l'article R.421-20 du Code de l'éducation.

III - Le contrôle de l'exacte imputation de la dépense.

Le contrôle de la correcte imputation de la dépense, tant au niveau du service budgétaire qu'au niveau du compte de classe 6 doit être fait avec attention. De la nature et de l'objet de la dépense, et donc de son imputation sur tel ou tel compte, dépendent en effet la liste des pièces justificatives qui, en application de la nomenclature, doivent être fournies par l'ordonnateur pour justifier le paiement.

Il n'est pas demandé aux comptables publics de vérifier les motifs de la dépense, mais sa nature, laquelle conditionne à la fois l'exactitude de l'imputation comptable et la production des justifications prévues par la réglementation. L'exercice de ce contrôle repose, non sur des présomptions ou des intentions, mais sur des éléments matériels, et dans le cas où les éléments apportés par l'ordonnateur à l'appui d'un mandat ne permettent pas d'apprécier la nature de la dépense correspondante, il appartient au comptable de surseoir au paiement dudit mandat.

Sa responsabilité personnelle et pécuniaire peut être mise en jeu par le juge à double titre : il n'est en mesure d'exercer ni le contrôle de l'exacte imputation ni le contrôle de la production des justifications. C'est le sens notamment de l'arrêt d'appel du Conseil d'Etat n° 68700 « commune de Bulgneville » du 23/12/2015 ⁽¹⁴⁾ qui a vu la mise en débet de comptables pour de simples factures de restaurant au nom d'une commune imputées au compte 6232 « fêtes et cérémonies » alors qu'elles ne permettraient pas de déterminer la nature et l'objet des dépenses en cause qui, faute de précisions, pouvaient également relever le cas échéant des frais de représentation (c/6536) ou des frais de missions (c/6532) qui eux nécessitaient une délibération du conseil municipal. Le Conseil d'Etat a jugé « *qu'il incombait aux comptables, d'une part, de vérifier la nature des dépenses en cause, laquelle conditionnait en l'espèce à la fois le contrôle de leur exacte imputation comptable et celui de la production des justifications prévues par la réglementation, et, d'autre part, de surseoir au paiement des mandats au vu du caractère insuffisant des pièces justificatives fournies par l'ordonnateur ; que la circonstance qu'aucune anomalie manifeste du mandatement ne pouvait être relevée est sans incidence sur le contrôle ainsi exercé* ». On retrouve des jugements similaires dans le domaine des cadeaux et autre libéralités, et le comptable d'EPLÉ devra être particulièrement attentif aux dépenses imputées au compte 6257 « réceptions ». En effet s'il s'agit d'un cadeau fait à un tiers une simple facture ne sera pas une PJ suffisante puisque le décret des PJ exige un acte du CA.

A ce sujet on peut également citer un jugement de la CRC d'Auvergne concernant un comptable d'EPLÉFPA est exemplaire tant la situation aurait pu être celle d'un EPLÉ :

« Mme Odette X... a réglé deux factures par mandats n° 2238 et 2653 les 19 juin et 13 juillet 2007, la première relative à deux «formules cadeaux » au restaurant MARCON d'un montant de 710,00 € et la seconde à l'achat d'un vélo et d'un accessoire pour un montant de 324,00 € et ce, à titre de cadeau à des membres du personnel lors de leur départ en retraite ; que ces mandats ont été imputés au compte 6238 « Divers, pourboires, dons courants» ;

Attendu que, pour le procureur financier, dès lors que les bénéficiaires des cadeaux étaient des salariés de l'établissement public, cette libéralité devait être considérée comme une prestation d'action sociale ; que l'annexe I de l'article D 1617-19 du code général des collectivités territoriales, dans sa rubrique 6 « interventions sociales et diverses », alinéa 63 «remise de prix, prestations diverses, gratifications », prescrit au comptable public d'exiger, avant de procéder au paiement d'une telle dépense, une décision de l'assemblée délibérante fixant les modalités d'attribution de la prestation ;

Attendu que, selon le réquisitoire, seules les factures étaient jointes aux mandats sans qu'il soit fait référence à une quelconque décision de l'assemblée délibérante ; que, par suite, en procédant au paiement de factures sans avoir exigé l'ensemble des justifications prévues par la réglementation, Mme Odette X... a manqué à ses obligations de contrôle des justifications, telles que définies par les articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ;

Mme Odette X... est constituée débitrice de l'établissement public local d'enseignement et de formation professionnelle agricole (EPLÉFPA) de B... pour la somme de 1 034 €, augmentée des intérêts de droit... ».

Il faut également contrôler le service d'imputation ; notamment lorsque le matériel ou la prestation fait que la dépense a la caractéristique d'une immobilisation et doit donc être imputée en OPC. Le comptable devra être

notamment attentif au respect de cette précision figurant au paragraphe 2.5.6.1 de la m9.6 : « *les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé en modifiant son état initial, ou ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif, constituent des immobilisations* ».

IV- Le contrôle de la disponibilité des crédits.

Au moment du paiement, le comptable doit contrôler que les crédits du service budgétaire correspondant sont suffisants pour le paiement de la dépense. Le logiciel GFC facilite ce contrôle par une alerte. Si ces derniers s'avèrent insuffisants, le comptable doit sursoir au paiement et solliciter l'ordonnateur pour que celui-ci procède à l'ouverture de crédits complémentaires.

On notera qu'une DBM à posteriori sera sans effet sur la responsabilité du comptable ; celle-ci étant appréciée par le juge au moment du paiement.

On peut aussi classer dans ce contrôle celui d'une trésorerie suffisante pour permettre le paiement.

V - La certification du service fait et du caractère exécutoire des pièces.

L'article D.1617-23 du code général des collectivités territoriales (CGCT) indique que « *la signature manuscrite, ou électronique conformément aux modalités fixées par arrêté du ministre en charge du budget, du bordereau récapitulant les mandats de dépense emporte certification du service fait des dépenses concernées et attestation du caractère exécutoire des pièces justifiant les dépenses concernées* ».

Cependant si le comptable dispose d'éléments induisant un doute sérieux sur la réalité du service fait, il doit suspendre le paiement de la dépense correspondante. Dans ce cas, il revient alors à l'ordonnateur soit d'apporter tout élément de nature à dissiper ce doute, soit de certifier sous sa responsabilité la réalité du service fait. A noter que, conformément à l'article D.1617-20 du CGCT, dans le cas où le comptable est réquisitionné par l'ordonnateur « *il n'y a pas absence totale de justification du service fait au sens des articles ci-dessus lorsque l'ordonnateur établit, sous sa responsabilité, une attestation certifiant que le service a été fait et justifiant le droit au paiement correspondant* ».

A noter que même si l'ordonnateur a certifié sous sa responsabilité le service fait, le comptable doit encore suspendre la dépense lorsqu'il a pu établir au travers d'éléments matériels et formels en sa possession que cette certification était inexacte.

À contrario si l'ordonnateur refuse de certifier le service fait le comptable doit alors considérer qu'il y a absence totale de justification du service fait, et donc refuser de déférer à l'ordre de réquisition.

L'article D. 1617-23 du CGCT dispose également que « *la signature [...] du bordereau récapitulant les mandats de dépense emporte certification du caractère exécutoire des pièces justifiant les dépenses concernées* ». Cette simplification du processus de certification du caractère exécutoire des pièces ne prive pas cependant le comptable de toute capacité de contrôle. Ainsi, le comptable qui pourrait établir que la certification du caractère exécutoire d'une pièce est inexacte, doit suspendre le paiement de la dépense correspondante sur le fondement de l'article 38 du décret du 7 novembre 2012.

A noter que depuis la modification du décret n° 2018-803 du 24 septembre 2018, l'article 20 ne mentionne plus la vérification par le comptable de l'intervention des contrôles préalables prescrits par la réglementation.

En résumé, l'article D. 1617-23 du CGCT confère à la signature du bordereau de mandats par l'ordonnateur la portée juridique suivante :

- validation de tous les mandats de dépenses compris dans le bordereau ;
- certification du service fait pour toutes les dépenses résultant de ces mêmes mandats ;
- certification du caractère exécutoire de l'ensemble des pièces justificatives jointes à ces mêmes mandats.

A noter que la signature du bordereau de mandats par l'ordonnateur ou son délégataire ne peut qu'être manuscrite ou électronique (article D.1617-23 du CGCT) ; ce qui exclut le recours à des procédés tels que l'utilisation de griffes, signature scannée, etc.... Une signature électronique répond à des conditions précises et nécessite l'utilisation de certificats électroniques par le signataire.

VI - Le contrôle de l'exactitude de la liquidation.

Le comptable doit s'assurer que le montant du mandat a été correctement liquidé. Pour effectuer ce contrôle, le comptable s'appuie sur les textes législatifs ou réglementaires en vigueur et les pièces justificatives présentées.

Le contrôle de l'exactitude des calculs de liquidation ne constitue pas un contrôle de légalité des actes administratifs mis à la charge du comptable public. La règle selon laquelle les comptables publics n'ont pas le pouvoir de se faire juges de la légalité des actes administratifs qui sont à l'origine des créances est respectée. Le champ du contrôle est vaste ; on peut cependant citer :

- Contrôle du taux de TVA applicable. Si la facture est exonérée de TVA cela doit être précisé sur le document avec mention de l'article du CGI qui le prévoit.
- Contrôle de la cohérence entre la réglementation officielle et la pièce de dépense (exemple application de la tarification pour les frais de déplacements).
- Contrôle du détail de la facture, une facture doit être suffisamment détaillée pour que le contrôle puisse être effectué. Le cas échéant le détail des fournitures ou des prestations figure sur un document annexe.
- Contrôle des calculs de la liquidation (erreur matérielle de calcul).
- Contrôle de l'adéquation avec le document contractuel à l'origine de la facture qui est obligatoirement joint à la facture si celle-ci en fait mention : contrat, devis, bon de commande, convention, etc... A ce niveau le comptable doit vérifier le respect des tarifs contractuels, des clauses de revalorisation tarifaire, des éventuelles pénalités, etc...
- S'agissant d'un contrat ou d'un marché, il doit contrôler que ce dernier est encore en vigueur lors de l'exécution des prestations et qu'il comporte les mentions indispensables. Le paiement de prestations pour un exercice entier alors que le contrat correspondant expirait en cours d'année a conduit à la mise en débet du comptable ; tout comme l'absence du document attestant la reconduction expresse d'un contrat de maintenance. Là aussi le comptable doit être attentif à la rédaction du contrat (du marché) concernant sa durée initiale, sa durée totale reconductions comprises et son mode de reconduction : tacite ou expresse. Si le contrat (le marché) prévoit que la reconduction est soumise à une décision expresse de l'acheteur public, la décision doit être notifiée au titulaire avant la date d'échéance du marché. Si l'acheteur n'a notifié aucune décision avant l'échéance du marché, les relations contractuelles entre l'acheteur et le titulaire prennent fin et le marché n'existe plus. La validité du contrat (et donc de la facture) pour le comptable dépend de la communication de cette décision.

A noter que la responsabilité des comptables pour des paiements irréguliers s'apprécie à la date de ces paiements et qu'elle ne saurait être couverte par des mesures de régularisation postérieures autorisant la dépense à posteriori ; ou des certificats explicatifs ou des avenants postérieurs au paiement.

VII - Le contrôle de l'application des règles de prescription et de déchéance.

Le décret du 7 novembre 2012 impose au comptable, en ce qui concerne la validité de la créance, de vérifier également l'application des règles de prescription et de déchéance.

La loi n°68-1250 du 31 décembre 1968 modifiée relative à la prescription des créances sur [...] les établissements publics, prévoit que sont prescrites au profit des établissements publics toutes créances qui n'ont pas été payées dans un délai de 4 ans à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis.

Lorsque le comptable constate que la prescription quadriennale est acquise au profit de l'EPL, il doit suspendre le paiement et en informer l'ordonnateur qui peut :

- soit produire la preuve que la prescription a été interrompue conformément aux dispositions de l'article 2 de la loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968,
- soit produire une délibération du conseil d'administration de l'EPL qui, conformément à l'article 6 de cette même loi, relèvera « *en tout ou en partie [les créanciers] de la prescription à raison de circonstances particulières et notamment de la situation du créancier* ». Le dernier alinéa de cet article précise que « ces délibérations doivent être motivées et être approuvées par l'autorité compétente pour approuver le budget de la collectivité intéressée ».

La liste des PJ des dépenses publiques locales prévoit :

06. Relevé de prescription

- Décision de l'assemblée délibérante, ou, pour les établissements publics de santé, décision du directeur, de ne pas opposer la prescription,

ou

- Copie de l'acte interruptif de prescription.

Par contre dans ce délai de 4 ans on peut payer toute facture « oubliée » après vérification qu'elle soit effectivement due et non réglée antérieurement. Le paiement se faisant au compte « normal » suivant la nature de la dépense.

VIII - Le contrôle du caractère libératoire du paiement.

VIII.1 – Vérification du paiement au bon créancier.

Le contrôle du comptable porte également sur la vérification du bénéficiaire du paiement : il doit s'agir du bon créancier. Le paiement de la dépense ne peut être fait qu'au créancier lui-même ou à son représentant légal ou conventionnel (article 36 du décret du 7 novembre 2012). L'agent comptable doit s'assurer que le bénéficiaire indiqué par l'ordonnateur sur le mandat est qualifié pour le recevoir. Il doit donc être en possession d'une facture, mémoire, contrat ou autre pièce justificative de la dépense faisant apparaître la domiciliation bancaire du créancier. Dans la très grande majorité des cas, la facture du fournisseur de l'établissement mentionne ses coordonnées bancaires. C'est seulement dans les cas minoritaires où cette information ne figure pas sur l'une de ces pièces qu'un relevé d'identité bancaire (RIB) doit être fourni avec la facture par l'ordonnateur et que le comptable doit vérifier la concordance des informations : intitulé du fournisseur sur la facture conforme au titulaire du compte du RIB. En cas de différences celle-ci devront être justifiées.

A noter que cette règle de vérification de la concordance s'applique aussi pour les virements effectués au profit des bénéficiaires des bourses nationales figurant sur la notification.

Cf la rubrique 041 de l'annexe du décret de 2022 :

041. Paiement par virement

Le cas échéant (*), RIB.

() Le RIB doit être produit en l'absence de la mention des coordonnées bancaires sur la pièce justificative de la dépense qui fait foi. Cette pièce ne peut qu'émaner du créancier, qu'elle soit délivrée ou signée par celui.*

Un paiement effectué au profit d'une personne autre que le véritable créancier, suite à une méprise, engagera la responsabilité du comptable.

VIII.2 – Paiements à des tiers substitués au créancier initial.

La responsabilité du comptable serait par exemple mise en cause si, suite à un premier paiement fait par erreur à un mauvais créancier, un second paiement s'avérait nécessaire. Ce risque existe aussi dans le cadre des cessions de créances et d'affacturage. On peut citer le cas d'un comptable de lycée mis en débet pour avoir payé le fournisseur alors que celui-ci avait conclu un contrat d'affacturage avec une société.

La lecture de la fiche DAJ de 2019 sur la cession des créances issues des marchés ⁽¹⁵⁾ sera un complément utile.

Le décret du 23 mars 2022 distingue plusieurs cas :

4161. Paiement des créances afférentes à une cession ou à un nantissement de créances.

Cette rubrique détaille les pièces nécessaires pour le paiement des créances afférentes à une cession ou à un nantissement de créances.

Le nantissement est le contrat par lequel un fournisseur d'un EPLE donne en gage la créance qui résultera de l'exécution du marché à un établissement bancaire qui lui garantira le financement de son activité ; le fournisseur peut aussi directement lui céder sa créance. Cette procédure est décrite aux articles L2191-8 et R2191-45 et suivants du code de la Commande publique. Il est conseillé pour le traitement de cette procédure relativement complexe de se référer à la rubrique 2.3.6.5.9.1 de la M9-6.

Mais cette procédure est peu fréquente en EPLE où l'on rencontre surtout la technique de la cession à un factor.

4163. Paiement à un factor

La rubrique détaille deux procédés :

41631. Dans le cadre d'une cession ou d'un nantissement :

Il s'agit de l'affacturage par cession de créance dite « loi Dailly » pour lequel le comptable doit disposer de l'exemplaire unique ou du certificat de cessibilité. Les mentions portées sur la facture qui valent notification de l'affacturage par cession sont précisées par le paragraphe B de l'annexe F de la nomenclature :

B. - Mention concernant l'affacturage dans le cadre d'une cession ou d'un nantissement

Les comptables sont autorisés à régler entre les mains du factor les mandats émis au nom du créancier, lorsque les mémoires, factures, situations de travaux et autres documents comportent les mentions suivantes :

« La créance relative à la présente facture a été cédée à (indication du cessionnaire) dans le cadre des articles L.313-23 à L. 313-29-2 du code monétaire et financier.

Le paiement doit être effectué par chèque, traite, billets, etc..., établi à l'ordre de (nom de la société d'affacturage ou de son mandataire) et adressé à ou par virement au compte n° chez ».

Par ailleurs le comptable doit avoir les pièces justificatives suivantes :

Pièces énumérées aux rubriques 41611 et 416121, pièces 1 à 4.

41632. Dans le cadre d'une subrogation

Le plus souvent les EPLE sont confrontés à la technique plus simple de l'affacturage par subrogation par lequel une entreprise transfère une créance à un factor. Cette cession est notifiée par l'inscription d'une mention sur la facture transmise à l'établissement. Elle n'est donc pas « notifiée » au comptable assignataire et l'exemplaire unique n'a pas à lui être transmis.

1. Pièces justificatives du paiement des marchés selon les modalités de présentation de la dépense par l'ordonnateur.

2. Mention subrogative réglementaire portée sur la demande de paiement (mémoire, facture, situation de travaux...) dans les conditions fixées au paragraphe A de l'annexe F du présent décret.

3. En cas de pluralité d'oppositions, quittance subrogative datée.

La mention devant figurer sur la facture est indiquée par le paragraphe A de l'annexe F de la nomenclature :

A. - Mention concernant l'affacturage dans le cadre d'une subrogation

Les comptables sont autorisés à régler entre les mains du factor les mandats émis au nom du créancier, lorsque les mémoires, factures, situations de travaux et autres documents comportent les mentions suivantes :

« Règlement à l'ordre de (indication de la société d'affacturage ou de son mandataire) à lui adresser directement (adresse, numéro de téléphone, numéro du compte courant bancaire ou postal).

Elle le reçoit par subrogation dans le cadre du contrat d'affacturage.

Elle devra être avisée de toute demande de renseignements ou réclamations. »

IX - Le contrôle de la présence des pièces justificatives de la dépense.

En application des articles 19 et 20 du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique le premier contrôle du comptable sur la validité de la créance consiste à vérifier la présence des pièces justificatives exigées par l'annexe du décret du 23 mars 2022 établissant la liste des pièces justificatives des dépenses des collectivités et établissements publics locaux, applicable aux EPLE.

Il s'agit d'un texte de base dont le non-respect peut entraîner la mise en cause du comptable par le juge des comptes et dont la méconnaissance est souvent source de tension entre le gestionnaire et le comptable ; soit que le premier juge excessives les demandes de PJ formulées par le second, soit que le second n'arrive pas à obtenir du premier les pièces nécessaires pour assurer la sécurité juridique de ses paiements.

Suite au décret de 2016 était parue une instruction du 15 avril 2016 - BOFIP-GCP-16-0008 du 28/04/2016 qui rappelait les principes fondamentaux ainsi que les modalités pratiques d'application de la liste des pièces justificatives. A la date de rédaction de ce document (27/04/22) il n'est pas parue d'instruction suite au nouveau décret.

IX.1 - Principes de la liste des pièces justificatives de dépenses.

Dans son introduction le décret de 2022 vient rappeler les trois principes fondamentaux régissant la liste des pièces justificatives :

- La neutralité : la liste ne modifie pas les réglementations en vigueur. Elle n'en est que la conséquence.

- L'exhaustivité : lorsqu'une dépense est répertoriée dans la liste, les pièces justificatives nécessaires au paiement de cette dépense y sont toutes énumérées. Lorsqu'une dépense n'est pas répertoriée dans la liste, le comptable doit demander, en se référant si possible à une dépense similaire répertoriée, les pièces justificatives qui lui permettent d'effectuer ses contrôles.

- Le caractère obligatoire : la liste est obligatoire en ce qu'elle constitue à la fois le minimum et le maximum des pièces justificatives exigibles par le comptable. Elle s'impose à la fois aux ordonnateurs, aux comptables et aux juges des comptes.

L'instruction du 15 avril 2016 mentionnait dans son titre I ces principes et les explicitait.

Le comptable ne peut exiger que les pièces prévues par la nomenclature mais il se peut que la pièce obligatoire soit constituée par un « ensemble indissoluble » de plusieurs documents (contrat plus avenants par exemple). Il se peut également qu'une pièce prévue expressément par la nomenclature indique que des éléments relevant du champ de contrôle du comptable seront précisés dans d'autres pièces. Dans ces deux cas le comptable doit disposer de l'ensemble des documents.

IX.1.1 - La liste constitue le maximum des pièces justificatives exigibles par le comptable.

On doit insister sur le fait que les comptables publics ne doivent exiger que les pièces justificatives prévues pour la dépense correspondante dans la liste définie à l'annexe I du décret (article D.1617-19 du CGCT). Il est donc inutile pour le comptable de demander d'autres justificatifs que ceux de la liste. Demander des pièces supplémentaires est même dangereux dans la mesure où le juge des comptes se satisfera des pièces de la nomenclature mais examinera toutes les pièces produites même si elles n'étaient pas nécessaires (Cour des comptes, 5 juillet 2001, Commune de Chauny, arrêt d'appel). Il suffit donc qu'une des pièces produites inutilement entre en contradiction avec les autres pour que le juge constate l'incohérence et engage, le cas échéant, la responsabilité du comptable. Prenons par exemple le cas d'un bon de livraison joint inutilement au mandat. Le juge pourra relever que la facture ne correspond pas au bon de livraison joint, et reprocher au comptable de ne pas avoir suspendu le paiement en attendant que l'ordonnateur justifie l'incohérence des pièces justificatives produites. Pourquoi, selon la formule consacrée, vouloir « tendre le bâton pour se faire battre ? ». De plus demander des pièces inutiles c'est alourdir le travail de l'ordonnateur – et donc du gestionnaire – et créer une source de conflit surtout lorsque le mandat est rejeté faute de la présence de pièces qui ne sont pas exigibles par le comptable ! Il est indispensable que le comptable soit toujours en mesure de justifier ses demandes auprès de son collègue gestionnaire par une argumentation basée sur un texte ou une jurisprudence ; cela est gage de compétence et de compréhension mutuelle.

La liste des pièces justificatives distingue le premier paiement et les paiements ultérieurs. Certaines pièces justificatives concernant des paiements successifs (par exemple les contrats) ne seront fournies qu'à l'appui du mandat du premier paiement. Les mandaterments ultérieurs feront référence, sur un document joint ou sur le mandat lui-même, aux pièces justificatives produites au premier paiement avec le numéro et le compte du mandat concerné. Pour des raisons évidentes de facilitation du travail du comptable il est souhaitable que ces pièces figurent au premier mandatement concerné à chaque nouvel exercice comptable.

IX.1.2 - La liste constitue le minimum des pièces justificatives exigibles par le comptable.

Les ordonnateurs (et donc les gestionnaires) doivent produire au comptable toutes les pièces prévues par la liste des pièces justificatives. Il ne leur est donc pas possible de substituer, de leur propre chef ou en application d'une délibération du conseil d'administration de l'EPL ou encore d'un contrat par exemple, des justifications particulières autres que celles définies par cette liste. Pas plus qu'un budget exécutoire ou une DBM prévoyant et autorisant les crédits nécessaires à une dépense déterminée ne peuvent jamais remplacer un acte du conseil d'administration lorsqu'il est prévu par la réglementation comme justificatif pour certaines dépenses. De même la production de certificats administratifs ne saurait valablement se substituer à une pièce justificative prévue par le décret. En effet, la jurisprudence indique que la production d'un certificat administratif en substitution d'une pièce justificative s'analyse comme l'absence de production de cette dernière, et dans ce dernier cas, les comptables doivent suspendre le paiement pour absence ou insuffisance de pièces justificatives.

IX.2 - Précisions sur certains points particuliers.

IX.2.1 - Délai d'exécution de la dépense et transmission des pièces justificatives.

Dans le secteur public, le délai global de paiement doit être respecté. Le dépassement de ce délai de paiement ouvre de plein droit et sans autre formalité, pour le titulaire du marché ou le sous-traitant, le bénéfice d'intérêts moratoires, à compter du jour suivant l'expiration du délai selon des modalités d'application fixées dans le code de la Commande publique.

IX.2.2 - Factures proforma.

La facture « proforma » est un document établissant le prix d'une marchandise ou d'un service et remise au client avant la livraison afin que celui-ci puisse accomplir certaines procédures, notamment à l'exportation ou à l'importation. C'est en quelque sorte un devis. Il s'agit toujours d'un document provisoire dépourvu de caractère contractuel destiné à être remplacé par la facture définitive qui seule constitue un mode de preuve. De même une facturette ne constitue en aucun cas une facture et ne peut pas servir de pièce justificative.

IX.2.3 - Certificats administratifs et dépenses.

Un certificat administratif ne peut se substituer à une pièce justificative prévue par le décret. Toutefois, la production de certificats administratifs est admise dans les cas où ceux-ci sont prévus, de manière explicite, par la liste des pièces justificatives. De la même manière, le certificat administratif ne peut être utilisé pour compléter ou préciser les énonciations de pièces produites telles qu'elles sont réglementées par la liste. En effet, il est rappelé que la validité (ou la valeur probante) des pièces justificatives est conditionnée par des critères très précis de forme et de contenu. Lorsque ces pièces ne répondent pas à cette exigence, l'ordonnateur doit les rectifier ou les faire compléter. Pour autant, rien ne s'oppose à ce que l'ordonnateur produise des pièces précisant et complétant, en tant que de besoin, celles prévues à la liste des pièces justificatives pour expliciter au comptable certaines opérations. Toutefois, au cas où, par exemple, l'imprécision rencontrée le serait dans le cadre d'un contrat, il serait nécessaire que la clarification intervienne non par simple délibération mais par une modification (un avenant) de ce contrat matérialisant l'accord des parties.

IX.2.4 - Copie des pièces justificatives.

Sauf dans le cas de l'exigence de la production d'un exemplaire unique pour le paiement suite à une cession ou à un nantissement de créances afférent à un marché public, des copies, duplicatas ou photocopies peuvent être produits au comptable sans qu'il soit besoin de les certifier conformes. Le fait que l'ordonnateur atteste du service fait et du caractère exécutoire des pièces justificatives produites justifie également qu'il puisse s'agir de copies. De même, la multiplication des envois par courriel fait que la distinction entre original et copie a évolué. Il n'en reste pas moins souhaitable que pour les mandatements le gestionnaire identifie clairement les « copies » des « originaux » afin éviter les doubles paiements.

IX.2.5 - Contrôle de la régularité en la forme des pièces justificatives.

Le comptable doit vérifier que la pièce justificative est conforme et comporte bien les mentions obligatoires. Par exemple une facture ou un mémoire doit comporter un certain nombre d'éléments qu'énumère l'annexe C du décret de 2022. A défaut de leur présence sur le document la pièce ne sera pas valable et devra donc être rejetée par le comptable. On notera des différences entre l'annexe C des décrets de 2016 et 2022.

ANNEXE C

ÉNONCIATION DES MENTIONS DEVANT FIGURER SUR LES FACTURES OU LES MÉMOIRES

Aucun formalisme autre que celui prévu par le code général des impôts n'est exigé pour les factures ou les mémoires transmis à titre de pièce justificative. Il suffit que les mentions suivantes y figurent explicitement (1) :

1. Le nom ou la raison sociale du créancier.
2. Le numéro individuel d'identification. (1)
3. La date d'exécution des services ou de livraison des fournitures et désignation de la collectivité débitrice.
4. Pour chacune des prestations rendues, la dénomination précise, selon le cas les prix unitaires et les quantités ou bien les prix forfaitaires.
5. Le montant et le taux de taxe sur la valeur ajoutée légalement applicable ou, le cas échéant, le bénéfice d'une exonération.
6. Tous rabais, remises, ristournes ou escomptes acquis et chiffrables lors de l'opération et directement liés à cette opération.

(1) S'agissant du numéro individuel d'identification (numéros SIREN, SIRET, de TVA intracommunautaire, du registre du commerce et des sociétés (RCS), du répertoire des métiers (RM), du registre spécial des entrepreneurs individuels à responsabilité limitée (RSEIRL), le comptable privilégiera le contrôle du numéro SIRET. En effet, la désignation du créancier (par un nom commercial ou une raison sociale) peut varier en fonction de sa politique commerciale voire d'une facture à l'autre.

A noter qu'en application de l'arrêté du 27 février 1989, modifié par l'arrêté du 3 septembre 2001, les dépenses d'un montant inférieur à 230 euros ne nécessitent pas obligatoirement la production d'une facture ou d'un mémoire qui peuvent être remplacées par les indications et précisions nécessaires portées par l'ordonnateur dans le corps même du mandat ou par un certificat joint au mandat.

Concernant les factures non transmises par Chorus Il appartient au seul ordonnateur d'accepter ou non une telle facture non Chorus Pro ; cela est précisé dans le décret de 2022. Le non-respect du mode de transmission prescrit par la réglementation ne remet pas en cause la validité de la créance du fournisseur. Ainsi, n'étant pas juge de la légalité interne des actes qui lui sont produits à titre de justification de la dépense, le comptable public ne peut rejeter une demande de paiement au seul motif que la facture en cause n'a pas été transmise par la solution Chorus Pro.

La pièce justificative doit en outre mentionner explicitement l'EPLÉ comme adresse de facturation ou de livraison ; et les incohérences dans ce domaine devront être justifiées.

IX.2.6 - PJ exigibles par le comptable pour les achats auprès de particuliers.

Les EPLÉ ont la possibilité de conclure, à titre onéreux, un marché public pour répondre à leurs besoins en matière de travaux, de fournitures et de services et d'acquérir ainsi des biens d'occasion auprès de tout opérateur économique que ce dernier soit une personne morale ou une personne physique. L'annexe C du décret du 23 mars 2022 n'exige pas un code SIRET lorsque le vendeur est une personne physique. En effet, l'annexe C précise, parmi les mentions obligatoires devant figurer sur les factures ou les mémoires, qu'y figurent « *le cas échéant, le numéro de SIREN ou de SIRET* ». Aussi, lorsque l'opérateur économique est un particulier, qui ne saurait posséder un code SIRET du fait de sa qualité de personne physique, le numéro de SIRET n'a pas à être exigé pour le paiement de la dépense.

IX.2.7 - Choix de la rubrique de l'annexe pour les PJ d'une dépense.

Si le comptable ne trouve pas dans la liste du décret l'indication des pièces nécessaires pour un type particulier d'opération, il doit raisonner par analogie et donc se référer à une dépense similaire pour laquelle les pièces justificatives sont répertoriées par le décret. A défaut de pouvoir raisonner par assimilation, le comptable doit exiger deux catégories de justifications exécutoires : celles établissant le fondement juridique de la dépense (délibération, arrêté, contrat, ...) et celles établissant la validité de la dette de l'établissement. A titre d'exemple des récompenses données à des élèves méritants ou lors de compétitions sportives relèveront de la rubrique 63 de l'annexe du décret ; rubrique qui prévoit un acte du CA en PJ.

IX.2.8 – La computation des seuils.

Le décret rappelle que l'ordonnateur est le seul responsable de la computation des seuils prévus par le code de la commande publique notamment au regard du caractère de similitude et d'homogénéité des prestations ou, s'agissant des travaux, de l'ensemble des dépenses concourant à une même opération. En effet, ainsi que le précise la jurisprudence le comptable n'est pas responsable de la computation des seuils (C. comptes, 8 mars 2018, n°2018-0513).

X - Étude de quelques rubriques de pièces justificatives parmi les plus courantes en EPLÉ.

La nomenclature du décret n° 2022-505 du 23 mars 2022 est longue, mais de nombreuses rubriques ne concernent pas les EPLÉ. Voyons plus particulièrement quelques passages de l'annexe de ce décret qui traitent des pièces justificatives des dépenses les plus fréquentes dans nos établissements.

X.1 - Cas particuliers.

023. Paiement à des mandataires

0232. Avocat

Mandat sous seing privé ou authentique justifiant des pouvoirs de l'avocat (au-delà du délai d'un an après que le jugement soit passé en force de chose jugée),

ou

Jugement attestant de la qualité de représentant et relevé d'identité bancaire du compte ouvert au nom de la CARPA créée par le barreau auquel cet avocat est inscrit.

Cette seconde possibilité n'est possible que dans le délai d'un an après que le jugement soit passé en force de chose jugée. En EPLE cela concernera par exemple le paiement des indemnités prud'hommales qui peuvent être versées sur un compte CARPA de l'avocat de l'ex-salarié.

Une précision concernant les paiements qui ne sont pas effectués par virement bancaire :

028. Paiement des sommes dues à des personnes morales ; lorsque le paiement n'est pas fait par virement

0281. Sociétés commerciales

A défaut des mentions du registre du commerce et des sociétés sur la facture ou le mémoire :

Extrait des statuts délivrés par le greffe du tribunal de commerce, ou extrait de l'acte de société délivré par un notaire, ou extrait du journal d'annonces légales qui a publié les statuts de la société.

0282. Paiement à des associations ; lorsque le paiement n'est pas fait par virement :

Copie des statuts, à défaut numéro SIRET, ou référence de la publication des statuts au JO.

029. Paiement des sommes dues à des personnes morales faisant l'objet d'une procédure collective

Bien qu'étant exceptionnels des paiements de cette nature demandent une attention particulière du comptable qui devra se référer aux différentes PJ prévues par le décret selon le type de procédure concernée.

0313. Saisie à tiers détenteur (SATD)

Avis reçu, le cas échéant, par lettre recommandée, avec demande d'avis de réception.

X.2 - Moyens de règlement.

041. Paiement par virement

Le décret indique que le RIB doit être produit par le créancier en l'absence de la mention des coordonnées bancaires sur la pièce justificative de la dépense exigée. Il précise que cette pièce ne peut qu'émaner du créancier ; un document « maison » rédigé par l'EPL ne peut donc se substituer à un RIB figurant sur la facture ou fourni à part par le créancier.

042. Paiement consécutif à une autorisation de prélèvement

0421. Premier prélèvement suite à une autorisation :

Autorisation de prélèvement visée par l'ordonnateur.

Facture ou relevé de consommation.

0422. Prélèvements suivants :

Facture ou relevé de consommation.

Il est donc nécessaire de joindre cette autorisation à la première facture concernée de chaque exercice. Le prélèvement peut être mis en place pour le paiement des dépenses suivantes :

- des dépenses après service fait et après ordonnancement préalable dont le montant n'excède pas 300 euros,

- des dépenses payables sans ordonnancement préalable listées au paragraphe 3.2.2. de l'instruction n° 10-003-M9 du 29 janvier 2010 quel que soit leur montant.

05. Paiement des sommes dues à des créanciers étrangers

1. Version française des pièces ou, le cas échéant, traduction des pièces rédigées en langue étrangère.

A noter que cette traduction peut être faite par un professeur ou un personnel de l'établissement.

2. Dans l'hypothèse d'une facture émise par le représentant fiscal ou le mandataire d'un créancier étranger, copie de la convention, traduite en français le cas échéant, passée entre l'entreprise étrangère et le représentant fiscal (ou le mandataire) précisant l'étendue de la délégation accordée.

06. Relevé de prescription

Décision de l'assemblée délibérante, ou, pour les établissements publics de santé, décision du directeur, de ne pas opposer la prescription,

ou

Copie de l'acte interruptif de prescription.

La loi n°68-1250 du 31 décembre 1968 modifiée relative à la prescription des créances sur [...] les établissements publics, prévoit que sont prescrites au profit des établissements publics toutes créances qui n'ont pas été payées dans un délai de 4 ans à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les

droits ont été acquis. Mais l'ordonnateur peut soit produire la preuve que la prescription a été interrompue, soit produire une délibération du conseil d'administration de l'EPL qui relève "en tout ou en partie [les créanciers] de la prescription à raison de circonstances particulières et notamment de la situation du créancier".

07. Paiement à un transporteur routier ou à un voiturier titulaire d'une lettre de voiture

1. Lettre de voiture ou tout élément susceptible de constater l'existence d'un contrat de transport.
2. Mise en demeure de la collectivité ou de l'établissement public local par le transporteur ou le voiturier.

Il s'agit d'un paiement dans le cadre de la loi dite « Gayssot » du 5 février 1998 prévue à l'article 132-8 du code du Commerce.

X.3 - Dépenses courantes.

131. Restitution par la collectivité du trop-perçu et reversement

Etat de liquidation dressé par l'ordonnateur portant mention de la nature de la recette, du montant à restituer et des motifs de la restitution.

132. Annulation ou réduction de recettes

Etat précisant, pour chaque titre, l'erreur commise.

A noter que les comptables sont tenus d'exercer, dans la limite des éléments dont ils disposent, le contrôle de la régularité des annulations des ordres de recettes. Ils sont notamment tenus de s'assurer que les réductions ou annulation de recettes ne sont effectuées qu'aux fins de rectification d'erreurs matérielles (et non pour annuler une créance irrécouvrable par exemple). A défaut de ce contrôle, le comptable engage sa responsabilité.

133. Admission en non-valeurs

1. Décision.
2. Etat précisant pour chaque titre le montant admis.

Une délibération du CA de l'EPL est nécessaire pour valider les états de non-valeurs présentés par l'agent comptable à concurrence des sommes effacées.

L'instruction codificatrice M9-6 (version 2015 comme Opale) précise au point 2.2.4.8.2.1 que le comptable public doit justifier au juge des comptes de l'irrécouvrabilité des créances mais que les justificatifs produits au juge des comptes seront identiques à ceux présentés au conseil d'administration de l'EPL. La M9-6 indiquant à ce sujet qu'à défaut de seuils fixés par le CA, pour les créances d'un montant unitaire inférieur à 40 € le motif de l'irrécouvrabilité n'a pas à être annoté sur l'état des créances présentées en non-valeur. Cependant les pièces justifiant de l'impossibilité de recouvrer la créance qui ne sont pas jointes au compte financier, sont tenues à la disposition du juge des comptes qui peut ultérieurement en demander communication.

1422. Pour les frais d'huissier et d'expertise

Jugement contenant liquidation des dépens ou état exécutoire des dépens.

ou

Ordonnance de taxe ou état de frais et/ou contrat passé avec l'huissier et / ou mémoire.

15. Paiement sur décisions de justice

1511. Décisions de justice rendues par des juridictions administratives ou civiles

1. Copie de la décision de justice exécutoire ou le cas échéant, décision d'abandon de l'instance ou transaction.
2. Le cas échéant, décompte portant référence à la décision de justice.

171. Impôts, taxes, droits de timbre et d'enregistrement

1. Avertissement ou état portant liquidation des droits, établi par les services fiscaux ou par toute administration financière habilitée.

2. Dans l'hypothèse où la mutation de la cote n'est pas intervenue, certificat de l'ordonnateur.

1721. Carte grise

Avertissement ou état de liquidation des droits du service créancier ou référence du mandatement portant acquisition du véhicule quand la carte grise a été réglée par le fournisseur.

173. Impôts et taxes indirectes, redevances diverses

Avertissement ou exemplaire de l'état liquidatif des droits ou de la déclaration expédiée des Finances Publiques.

181- 425. Transaction

1. Décision de l'assemblée délibérante autorisant la transaction.
2. Contrat de transaction.

Les EPLE sont autorisés à transiger pour mettre fin aux litiges les opposant à d'autres personnes physiques ou morales publiques ou privées, par application de l'article R421-9 du code de l'éducation. Cette procédure décrite au point 2.2.4.7 de la M9-6 présente de multiples avantages pour solutionner un litige ou un blocage, sans risque pour le comptable.

182. Remise gracieuse de dette

Décision de l'assemblée délibérante, de l'autorité exécutive autorisant la remise gracieuse.

Le débiteur d'une créance peut présenter à l'EPLE une demande de remise gracieuse en justifiant sa demande. La décision de remise gracieuse est prise par le conseil d'administration après avis conforme de l'agent comptable ; ou par l'ordonnateur dans le cas où la créance est inférieure à un seuil fixé par le conseil d'administration (article R421-69 du code de l'éducation).

210. Rémunération du personnel

Sur plusieurs pages, à la rubrique 210, l'annexe du décret liste les différentes pièces justificatives exigées pour les différents éléments des rémunérations. Il conviendra de consulter autant que de besoin cette rubrique dont on peut cependant citer les éléments principaux suivants :

2101. Premier paiement de la rémunération d'un personnel

1. Acte d'engagement mentionnant :
 - la référence à la délibération créant l'emploi ou à la délibération autorisant l'engagement pour les agents des services publics industriels et commerciaux, les contrats aidés ou les vacataires ;
 - l'identité de l'agent, la date de sa nomination, et, le cas échéant, la durée de l'engagement ;
 - les modalités de recrutement (*exemple : entrée dans la fonction publique, mutation, détachement...*), les conditions d'emploi (temps complet, non complet, partiel et la quotité de temps de travail ;
 - le grade, l'échelon, l'indice brut de traitement ou le taux horaire ou les modalités de la rémunération de l'agent.

2102. Paiements ultérieurs

21021. Pièces générales

1. Etat nominatif décompté individuel (notamment bulletin de paye) ou collectif énonçant, le cas échéant, les mentions suivantes pour chaque agent :
 - le grade, l'échelon, l'indice majoré, l'indication du temps de travail, le taux horaire ou le taux de la vacation (horaire ou autre critère) ;
 - la période ouvrant droit à rémunération et le nombre d'heures effectives ;
 - le traitement brut mensuel ;
 - l'indemnité de résidence ;
 - le supplément familial de traitement ;
 - la NBI ;
 - chaque prime ou indemnité de manière individualisée ;
 - les heures supplémentaires ;
 - les indemnités d'astreintes ou de permanences ;
 - le montant des rémunérations soumis aux précomptes ;
 - les montants de ces précomptes ;
 - le traitement net mensuel ;
 - la somme nette à payer.
2. Etat récapitulatif global par chapitre et article d'imputation budgétaire.
3. Décision de l'autorité investie du pouvoir de nomination portant modification de la situation administrative de l'intéressé, entraînant une modification de sa rémunération ou de sa situation administrative, avec indication de la date d'effet, ou avenant au contrat de recrutement comportant les mêmes énonciations.

212. Charges sociales, impôts, taxes et versements assimilés sur rémunération

Décompte indiquant notamment l'assiette, le taux et le montant des charges à payer
ou

Etat de proposition de rectification suite à un contrôle (Urssaf, Pôle Emploi, Administration fiscale)
ou

Pour le remboursement à un agent d'un trop prélevé :

- décision précisant l'objet du remboursement ;
- décompte.

2171. Prise en charge des frais de déplacement

Pour un EPLE, cette rubrique concerne les frais de déplacements des personnels ou de ceux qui interviennent pour son compte ; des décrets ou arrêtés en fixent les modalités. A noter qu'il existe une procédure particulière pour les déplacements des personnels dans le cadre du programme ERASMUS.

Concernant les remboursements des frais de déplacements des élèves, notamment pour les stages en entreprises, une délibération du CA doit en fixer les modalités.

21711. Pièces générales :

1. Etat de frais (voir annexe A).
2. Pour les frais d'hébergement, selon le cas :
 - délibération fixant les taux du remboursement forfaitaire des frais d'hébergement pour la métropole,
- ou
- délibération fixant les taux du remboursement des indemnités de mission pour l'outre-mer.
3. Le cas échéant, délibération fixant une définition dérogatoire à la notion de commune.
4. Le cas échéant, délibération fixant des règles dérogatoires d'indemnisation et précisant leur durée d'application.

(...)

21712. Pièces particulières

a) Mission accomplie hors la résidence administrative et hors la résidence familiale.

Ordre de mission indiquant notamment l'objet du déplacement, la classe autorisée et le moyen de transport utilisé,

Si l'autorisation porte sur plus d'une mission, l'ordre de mission précise sa durée de validité, dans les limites de douze mois, la limite géographique ou les destinations autorisées, les classes et les moyens de transport autorisés. C'est le cas pour les ordres de mission permanents de l'ordonnateur, du gestionnaire ou du comptable.

g) Personnes autres que celles qui reçoivent d'une collectivité ou d'un de ses établissements publics à caractère administratif une rémunération au titre de leur activité principale.

Décision de l'autorité territoriale prescrivant la prise en charge des frais et précisant, le cas échéant, les modalités de prise en charge.

C'est le cas pour les intervenants extérieurs dont les frais de déplacements sont remboursés sur la base du décret de 2006 modifié.

21715. Versement d'avances sur frais de déplacement

217151. Versement d'avances

1. Demande de l'agent.
2. Décompte établi sur le modèle de l'état de frais de déplacement (voir annexe A).

217152. Paiement du solde

Pièces prévues à la rubrique 2171.

40. Dédommagement pour retard de paiement : paiement des intérêts moratoires, de l'indemnité forfaitaire et de l'indemnisation complémentaire

1. Contrat, le cas échéant.
2. Etat liquidatif.

En cas du non-respect du délai global de paiement des factures dans les 30 jours de la réception de la pièce ou du service fait.

6. Interventions sociales et diverses

6112. Aide facultative

1. Délibération fixant les conditions d'octroi et les modalités de l'aide.
2. En cas de paiement à un tiers, décision de l'autorité exécutive.
3. Etat nominatif ou collectif mentionnant le(s) bénéficiaire(s) et le montant des aides à verser ou ordre de paiement acquitté par le bénéficiaire en cas d'urgence.

On peut ranger dans cette catégorie les dépenses concernant les aides des fonds sociaux ou de la caisse

de solidarité. La circulaire n° 2017-122 du 22 août 2017 prévoit que les critères d'attribution des aides du fonds social cantine sont soumis à la délibération du conseil d'administration et qu'une commission examine les aides du fonds social collégien ou lycéen. En application de cette rubrique, il est souhaitable qu'une délibération soit prise qui prévoit largement les modalités et critères d'attribution des diverses aides sociales (fonds social cantine, lycée ou collégien, caisse de solidarité) ; c'est une PJ exigible par le comptable. La décision d'attribution fera l'objet d'un acte du chef d'établissement qui sera l'autre PJ.

622. Bourses

1. Décision fixant les modalités d'attribution.
2. Décision individuelle ou état collectif.
3. Etat de liquidation des bourses.

On voit que le simple bordereau des droits constatés n'est pas une PJ suffisante pour les bourses nationales et qu'il convient de joindre également au mandat les justificatifs des décisions nominatives d'attribution des bourses, ainsi que les références ou les textes fixant les modalités d'attribution.

L'instruction codificatrice M9-6 indique par ailleurs que, « conformément aux termes de l'article R531-35 du code de l'éducation, la bourse peut être payée au boursier majeur ou émancipé qui n'est à la charge d'aucune personne. Les autres prestations et notamment les remboursements des frais de stage s'effectuent dans les mêmes conditions. Par ailleurs, cette possibilité est étendue aux élèves de plus de seize ans à condition que leurs parents aient manifesté par écrit leur accord ».

63. Remise de prix, prestations diverses, gratifications, pécules

6311. Premier paiement

1. Décision de l'assemblée délibérante fixant les modalités d'attribution du (des) prix, de la (des) prestation(s) diverse(s), ou décision de l'assemblée délibérante fixant les modalités d'attribution des gratifications prévoyant les catégories de bénéficiaires, les événements donnant lieu à l'octroi de tels avantages.
2. Décision d'attribution.
3. Le cas échéant, facture.

Il arrive que les EPLE soient amenés à « offrir » des récompenses ou des gratifications (places de cinéma, bons d'achat, livres, etc...) à divers élèves « méritants » ou dans le cadre de concours. Il se peut également que l'EPLE souhaite faire des « cadeaux » à diverses personnes. Si le comptable n'est pas juge de l'opportunité de ce type de dépense, il doit cependant en contrôler la nature puisque celle-ci conditionne la bonne imputation et les pièces justificatives exigées par la nomenclature. Si la dépense en cause est identifiée comme une récompense ou un cadeau elle doit être comptabilisée comme telle en classe 6 et relève de cette rubrique. Ce qui implique que pour le paiement il faut avoir en PJ un acte du CA avec la facture. On notera que la nomenclature comptable des EPLE a enfin créé un compte spécifique dans Opale : « 6585 - dons et libéralités ».

Nombre de jurisprudences ont mis en débet des comptables pour ne pas avoir produit la délibération qu'exigeait la nomenclature des pièces justificatives. Face à des dépenses de ce type le comptable a donc tout intérêt à demander l'acte du CA autorisant ces remises de prix ou cadeaux même si cela paraît contraignant, car les risques sont réels surtout si le type de dépense ne laisse pas d'ambiguïté sur sa destination (bons d'achat par exemple).

72. Subventions et primes de toute nature

7211. Premier paiement

1. Décision (*acte du CA*) arrêtant le bénéficiaire, le montant, l'objet et, le cas échéant, les modalités particulières de versement des fonds ainsi que les conditions d'octroi et les charges d'emploi.
2. Le cas échéant, justifications particulières exigées par la décision ;
3. Le cas échéant, convention entre le bénéficiaire et la collectivité ou l'établissement (dans l'hypothèse où la décision ne précise pas les modalités particulières de versement des fonds.).

Cette rubrique peut notamment concerner les dons et subventions accordées par l'EPLE à l'associations sportive, au FSE, à la MDLE ou à d'autres associations.

X.4 - Les marchés publics.

Il n'est pas inutile de rappeler ce qu'est un marché public : « un marché public est un contrat administratif conclu à titre onéreux entre un organisme public et un fournisseur ou un prestataire pour répondre aux besoins d'un organisme public en matière de travaux, de fournitures ou de services ».

On voit donc qu'à part des rémunérations et quelques conventions spécifiques, tous nos achats sont des marchés publics, qu'ils soient réalisés à l'aide de bons de commande, devis, contrats, conventions ou marché rédigé.

La première conséquence est que doit être produit en début d'année au comptable l'acte du CA autorisant la signature par l'ordonnateur des marchés à incidence annuelle ; et ce en application de l'article R.421-20 du Code de l'éducation. Il est souhaitable que cet acte soit joint au premier mandatement de l'exercice avec les documents habilitant l'ordonnateur (voir supra II). De même devra être produit au comptable à l'appui du mandat concerné l'acte spécifique du CA autorisant la signature d'un contrat pluriannuel.

La rubrique « 4. Commande publique » de l'annexe du décret de 2022 concerne donc 95% des dépenses mandatées par un EPLE. Elle doit donc faire l'objet d'une étude approfondie même si le Code des marchés (aujourd'hui Code de la commande publique) a subi nombre d'évolutions depuis 2016. De même la jurisprudence est venue préciser un certain nombre de points.

Ce nouveau décret actualise la liste des pièces justificatives suite à la mise en place du code de la Commande publique et des évolutions de la jurisprudence. Il opère une distinction entre les marchés publics selon qu'ils soient ou non inférieurs au montant fixé par voie réglementaire en deçà duquel ils n'ont pas l'obligation d'être écrits (rubriques 411 et 412). Montant actuellement fixé à 25 000 € HT.

X.4.1 - Seuil pour la nécessité d'un écrit.

Actuellement le seuil pour respecter la nécessité de passer un écrit pour un marché est fixé par l'article R2112-1 du CCP à la somme de 25 000 € HT (même si le seuil des MAPA avec publicité et mise en concurrence a été porté au montant de 40 000 € HT à compter du 1 janvier 2020). Toute facture présentée au comptable pour paiement au-delà de ce montant doit donc être accompagnée d'un écrit contractualisant le marché : documents du marché avec acte d'engagement, convention, bon de commande, devis, contrat, etc... qui respecte les critères de l'annexe G ci-dessous précisés. Ce document écrit doit être communiqué au comptable en même temps que la facture concernée jointe au mandat ; et ce que la facture fasse ou non mention d'un contrat, puisque par application du code de la Commande publique une prestation d'un montant supérieur à 25 000 € HT est nécessairement fixée par un écrit et relève donc de cette rubrique 412 de la nomenclature de 2022.

Si l'ordonnateur n'est pas en mesure de fournir un tel document, par exemple parce qu'il a passé une commande orale, le comptable doit suspendre le paiement et demander au chef d'établissement de justifier l'incohérence des pièces justificatives produites due à l'absence de contrat au sens large du terme. Cette justification peut prendre la forme d'un certificat administratif selon les termes du Conseil d'Etat dans l'arrêt Polaincourt : « *dès lors que l'ordonnateur a produit, en réponse à cette demande, un certificat administratif par lequel il déclare avoir passé un contrat oral et prend la responsabilité de l'absence de contrat écrit, il appartient au comptable, qui n'a pas à se faire juge de la légalité de la passation du marché en cause, de payer la dépense* ».

X.4.2 – « Ecrit volontaire ».

Comme par le passé avec le décret de 2016 et l'évolution de la jurisprudence, le problème se situera pour les marchés d'un montant inférieur à 25 000 € HT qui représentent la grande majorité dans les EPLE.

Pour les comptabilités qui sont encore en mode « GFC » la rubrique « 4112. Les marchés publics non soumis à l'obligation d'écrit mais faisant volontairement l'objet d'un écrit » est sans doute celle qui posera le plus de questions ; la question ne se posant pas avec les comptabilités en mode « Opale » avec l'existence des « Engagements Juridiques ».

Comment savoir pour le comptable si un marché « fait volontairement l'objet d'un écrit » et si l'ordonnateur n'a pas « oublié » de le joindre à la facture ?

Le décret de 2016 précisait que « *Tout contrat mentionné dans une pièce justificative (facture, ...) doit être produit à l'appui du mandat. Lorsqu'un contrat doit être produit, il ne l'est qu'à l'appui du premier paiement. (...). En l'absence de production d'un marché écrit, certificat de l'ordonnateur prenant la responsabilité de l'absence de marché écrit* ». A noter qu'au sens du décret, la notion de contrat pouvait s'entendre comme convention signée des parties, devis précisant les conditions financières ou tout autre document écrit constitutif d'un accord de volonté des parties.

Même si le décret de mars 2022 ne reprend pas ces formules et qu'il se contente de parler d'un écrit sans plus de précisions, on peut en déduire que dès lors qu'un écrit est mentionné sur une facture d'un montant inférieur à 25 000 € HT on entre dans le cadre de la rubrique 4112 du décret, et que l'écrit en question doit être communiqué à l'appui de la demande de paiement. De plus on devra veiller à ce que cet écrit comporte bien les mentions obligatoires décrites à l'annexe G, paragraphe I-B, du décret (voir point x.4.4 ci-dessous).

X.4.3 - La production d'un écrit « au sens large ».

Si la production au comptable du contrat (au sens communément admis de ce type de document) mentionné sur une facture est largement admise par la profession, il en va différemment pour la fourniture des devis et autres bons de commande figurant sur la pièce du paiement qui n'est que l'application de la même réglementation d'ailleurs rappelée par la DAF et la DGFIP. Un devis accepté par l'ordonnateur, et clair quant à la nature et l'objet de la dépense, est un contrat (Cour des Comptes « TPG du Gard », 28 juin 2013). De même, un bon de commande qui mentionne l'identification des parties contractantes, la définition de l'objet du marché, le prix ou les modalités de sa détermination, les conditions de règlement et qui est accepté par le fournisseur a valeur de contrat.

Et en remplaçant le terme trop restrictif de « contrat » du décret de 2016 par celui « d'écrit », le nouveau décret ne fait que confirmer l'évolution de la jurisprudence en la matière depuis des années. Pour ne citer qu'un exemple, la Cour de comptes dans l'arrêt « Receveur régional des douanes d'Ile de France » du 23 novembre 2018 ⁽¹⁶⁾ la Cour a jugé que «... *si le montant de la prestation facturée était inférieur au seuil prévu... du code des marchés, il n'était pas juridiquement nécessaire qu'un contrat écrit soit établi et produit à l'appui du paiement, dès lors qu'il résultait des mentions inscrites sur la facture que la prestation facturée avait été exécuté en application d'un devis et d'un bon de commande, ces pièces auraient dû être produites à l'appui du paiement dans la mesure où elles avaient, par leur réunion, la valeur juridique d'un contrat ; qu'en procédant au paiement sans disposer des pièces valant contrat, le comptable a manqué à ses obligations en matière de contrôle de la validité de la créance...*».

Il apparait donc bien que lorsqu'une facture fait référence non seulement à un contrat mais aussi à un devis ou à un bon de commande, ces écrits doivent accompagner la facture présentée dans le mandatement quel que soit son montant. On note qu'en l'état actuel de la jurisprudence, les bons de livraison mentionnés sur une facture ne sont pas des pièces justificatives à joindre car ils ne sont que des documents d'exécution du marché.

Cette exigence de communication ne va pas sans poser un certain nombre de questions et de dangers pour le comptable dans la mesure où il est fréquent de constater des différences notables entre le bon de commande ou le devis et la facture finale. C'est le cas lorsque le bon de commande n'a pas été suffisamment précis sur les fournitures, le conditionnement, le prix, que des articles ont été demandés ultérieurement en complément ou que la facture mentionne des frais de livraisons ou de facturation omissus sur le bon ; idem pour un devis ayant fait l'objet de demande de modification ultérieures par téléphone ou courriel. Le comptable peut donc facilement se trouver en présence de pièces justificatives présentant des incohérences entre elles. Or, il est de jurisprudence constante que devant l'incertitude et la contradiction des pièces jointes au mandat, le comptable doit en suspendre la prise en charge. C'est ce que précise l'instruction BOFIP-GCP-16-0008 du 28 avril 2016 « *même si l'incohérence entre pièces justificatives n'est pas directement une cause de suspension de paiement de la dépense, cette situation doit conduire le comptable à suspendre le paiement de la dépense car le juge rattache cette contradiction à l'une des causes de suspension visées aux articles 19, 20 et 38 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012. À titre liminaire, il convient d'observer que l'examen de la cohérence des pièces justificatives doit être réalisé à partir de l'ensemble des éléments dont dispose le comptable. Le Conseil d'État a indirectement dégagé ce principe dans sa décision Kammerer du 8 décembre 2000 puis l'a clairement confirmé en 2004, en considérant que «le contrôle de la validité de la créance par les comptables, prévu par l'article 13 du décret du 29 décembre 1962, doit s'effectuer au regard de l'ensemble des éléments de droit ou de fait dont ils disposent, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que ces éléments leur aient été communiqués par les ordonnateurs à titre obligatoire ou facultatif» (Conseil d'État, 28 juillet 2004, ministre de l'Économie contre M. DAVIAU, req. N° 244405) ».*

Souvent le comptable se trouvera donc devant un dilemme : ne pas demander communication des bons de commande et devis figurant sur la facture ou se trouver en présence de pièces contradictoires ; dans les deux cas sa responsabilité peut être engagée. Il convient donc d'être attentif à la bonne et complète rédaction des bons de commande qui deviendront d'ailleurs dans la future application Op@le avec les Engagements Juridiques (EJ) un élément essentiel de la chaîne de mandatement. Il est nécessaire dès à présent d'assurer la sécurité juridique des commandes en apportant un soin particulier à la rédaction et à la forme des documents, et de revoir certaines pratiques en la matière.

On ne peut que conseiller au comptable de demander à l'ordonnateur de justifier par un certificat administratif les éventuelles incohérences entre les pièces produites ou d'attester que le bon ou devis mentionné a fait l'objet d'une commande orale et non d'un document écrit.

X.4.4 - Les marchés publics inférieurs au montant fixé par voie réglementaire en deçà duquel ils n'ont pas l'obligation d'être écrits.

Dans cette catégorie qui concerne les marchés d'un montant inférieur à 25 000 euros hors taxes (article R. 2112-1 du code de la commande publique), le décret distingue les marchés non écrits et ceux faisant l'objet d'un écrit volontaire.

Les mentions obligatoires de ces marchés publics passés conformément aux articles L. 2112-1 et R. 2112-1 du code de la commande publique, sont décrites à l'annexe G du décret :

A. - Lorsque le marché public n'est pas écrit, mentions devant figurer dans n'importe quelle pièce justificative de la dépense (ex : une facture) :

1. Objet du marché public.
2. Identification des parties au contrat.
3. Prix ou modalités de fixation.
4. Durée du marché public, uniquement si des pénalités de retard sont prévues.
5. Coordonnées bancaires du créancier (IBAN et BIC).

B. - Lorsque le marché est écrit

a. Mentions devant figurer dans le marché public :

1. Objet du marché public.
2. Identification des parties au contrat.

b. Mentions devant figurer dans le marché public ou dans n'importe quelle autre pièce justificative :

1. Prix ou modalités de fixation.
2. Durée du marché public, uniquement si des pénalités de retard sont prévues.
3. Coordonnées bancaires du créancier (IBAN et BIC).
4. Date de notification du marché public.

4111. Les marchés publics non écrits

Mémoire ou facture.

Qui respecte les mentions précisées dans l'annexe G (voir ci-dessus).

4112. Les marchés publics non soumis à l'obligation d'écrit mais faisant volontairement l'objet d'un écrit

Les mentions obligatoires de ces marchés publics passés conformément aux articles L. 2112-1 et R. 2112-1 du code de la commande publique, sont décrites à l'annexe G de la présente liste.

1. Un écrit.
2. Le cas échéant, document matérialisant les modifications apportées à l'écrit.
3. Mémoire ou facture et toute pièce mentionnée par l'écrit et ayant des incidences financières.

Il s'agit d'un point fondamental : lorsqu'il apparaît qu'il y a un écrit à la base du marché il doit être fourni avec la facture même si celle-ci est inférieure au seuil de 25 000 € HT.

L'existence de cet écrit peut facilement être déduit de la mention sur la facture d'un devis, bon de commande, contrat, etc... Ce que le décret de 2016 indiquait avec la formule : « *tout contrat mentionné dans une pièce justificative (facture, ...) doit être produit à l'appui du mandat. Lorsqu'un contrat doit être produit, il ne l'est qu'à l'appui du premier paiement. (...). En l'absence de production d'un marché écrit, certificat de l'ordonnateur prenant la responsabilité de l'absence de marché écrit* ». A noter qu'au sens du décret de 2016, la notion de contrat pouvait s'entendre comme convention signée des parties, devis précisant les conditions financières ou tout autre document écrit constitutif d'un accord de volonté des parties.

Cette problématique d'un écrit est développée au point X.4.1 de ce document.

X.4.5 - Les marchés publics égaux ou supérieurs au montant fixé par voie réglementaire au-delà duquel ils doivent être écrits.

Le point important est que le décret de 2022 ne fait plus référence comme celui de 2016 à la distinction entre MAPA et marchés formalisés mais distingue, au-delà du seuil de 25 000 € HT, les marchés selon qu'ils font ou pas référence à un cahier des clauses administratives générales (CCAG) approuvé par arrêté.

Le fait de faire ou non référence à un CCAG dans votre cahier des charges aura donc une importance pour les pièces qu'il conviendra de joindre à votre facture pour le comptable. Si votre marché ne fait pas référence à un CCAG il faudra

joindre, selon la rubrique 4121, « toutes pièces du marché rendues nécessaires pour l'exécution financière du contrat ». ; c'est-à-dire principalement la facture et l'écrit qui formalise votre marché. Bien entendu il faudra que cet écrit, quelle que soit sa forme (vos documents du marché, cahier des charges avec acte d'engagement, contrat, bon de commande, devis accepté, etc...) permettent au comptable d'exercer son contrôle sur la conformité du paiement avec les clauses écrites : reconduction, prix, revalorisation, pénalités éventuelles, etc... Il appartiendra également au comptable de vérifier si cet écrit mentionne ou pas la référence à un CCAG et d'en tirer les conséquences en termes de PJ produites.

Les cahiers des clauses administratives générales fixent les stipulations de nature administrative applicables à une catégorie de marchés. Six CCAG ont été approuvés par arrêtés ministériels le 31 mars 2021. Les CCAG sont des documents-types, qui déterminent les droits et obligations des cocontractants durant l'exécution du marché, notamment en matière de paiement, de délais, de sous-traitance, de prestations supplémentaires, d'admission/de réception des prestations, de règlement des différends, et prévoient les conditions dans lesquelles il peut être mis fin aux relations contractuelles. La DAJ a publié un guide sur les CCAG (7).

Leur utilisation n'est pas obligatoire, ils ne s'appliquent qu'aux marchés publics qui s'y réfèrent expressément ; et il est possible de s'y référer tout en dérogeant à certaines clauses dans les documents particuliers du marché. Ces dérogations doivent figurer dans le cahier des clauses administratives particulières (CCAP), ou dans tout autre document qui en tient lieu, et préciser à quels articles du CCAG elles dérogent.

Le code rappelle par ailleurs la jurisprudence « CCAS de Polaincourt » en indiquant qu'en l'absence de marché écrit pour les marchés publics égaux ou supérieurs au montant fixé par voie réglementaire au-delà duquel ils doivent être écrits, l'ordonnateur devra présenter à l'appui de la dépense un certificat administratif attestant qu'il prend la responsabilité de l'absence de marché écrit (CE, Sect. 8 février 2012, CCAS de Polaincourt, req N°340698).

Le code apporte également des précisions concernant l'écrit.

Le contenu du marché public soumis à l'obligation d'écrit ainsi que les mentions devant obligatoirement y figurer sont définis par les articles L. 2112-1 à L. 2112-6 du code de la commande publique. Les mentions devant figurer sur les factures et mémoires sont décrites à l'annexe C du décret « *Enonciation des mentions devant figurer sur les factures ou les mémoires* » :

Aucun formalisme autre que celui prévu par le code général des impôts n'est exigé pour les factures ou les mémoires transmis à titre de pièce justificative. Il suffit que les mentions suivantes y figurent explicitement :

1. Le nom ou la raison sociale du créancier.
2. Le numéro individuel d'identification.
3. La date d'exécution des services ou de livraison des fournitures et désignation de la collectivité débitrice.
4. Pour chacune des prestations rendues, la dénomination précise, selon le cas les prix unitaires et les quantités ou bien les prix forfaitaires.
5. Le montant et le taux de taxe sur la valeur ajoutée légalement applicable ou, le cas échéant, le bénéfice d'une exonération.
6. Tous rabais, remises, ristournes ou escomptes acquis et chiffrables lors de l'opération et directement liés à cette opération.

S'agissant du numéro individuel d'identification le comptable privilégiera le contrôle du numéro SIRET. En effet, la désignation du créancier (par un nom commercial ou une raison sociale) peut varier en fonction de sa politique commerciale voire d'une facture à l'autre.

Les dépenses d'un montant inférieur à 230 euros ne nécessitent pas obligatoirement la production d'une facture ou d'un mémoire (arrêté du 27 février 1989, modifié par l'arrêté du 3 septembre 2001). Dans un tel cas, il appartient à l'ordonnateur d'apporter les précisions nécessaires dans le corps du mandat ou sur un état établi et certifié par lui et joint au mandat.

Les mentions obligatoires de ces marchés publics passés conformément aux articles L. 2112-1 et R. 2112-1 du code de la commande publique, sont décrites à l'annexe G du décret :

S'agissant des marchés publics égaux ou supérieurs au montant à compter duquel les marchés sont conclus par écrit et s'agissant des accords-cadres :

A. - Mentions devant figurer dans le marché public ou dans l'accord-cadre :

1. Objet du marché public ou de l'accord-cadre.
2. Identification des parties au contrat.
3. Prix ou modalités de fixation, ou pour les accords-cadres soit un minimum et un maximum en valeur ou en quantité, soit seulement un minimum ou un maximum, soit avec un maximum en valeur ou en quantité (article R.2162-4 du code de la commande publique).
4. Durée du marché public ou de l'accord-cadre.

B. - Mentions devant figurer dans le marché public ou l'accord-cadre, ou dans n'importe quelle autre pièce justificative :

1. Coordonnées bancaires du créancier (IBAN et BIC).
2. Date de notification du marché public ou de l'accord-cadre.

4121. Les marchés publics écrits ne faisant pas référence à un cahier des clauses administratives générales (CCAG) approuvé par arrêté

41211. Pièces générales

Toutes pièces du marché rendues nécessaires pour l'exécution financière du contrat.

Le recours aux CCAG est facultatif conformément aux articles R. 2112-2 et R. 2112-3 du code de la commande publique. Les CCAG qui n'ont pas fait l'objet d'une approbation par arrêté sont produits à l'appui du premier mandatement du marché qui s'y réfère.

4122. Les marchés publics écrits faisant référence à un CCAG approuvé par arrêté

41221. Pièces générales

412211. Pièces à fournir lors du premier paiement

1. Pièces contractuelles initiales du marché listées au cahier des clauses administratives particulières ou au CCAG, à l'exclusion du cahier des clauses techniques générales, du cahier des clauses techniques particulières et du cahier des clauses administratives générales lorsque le marché se réfère à l'un des cahiers des clauses administratives ayant fait l'objet d'une approbation par arrêté.

2. Le cas échéant, liste des prix ou des tarifs ou des barèmes applicables.

3. S'il y a lieu, la ou les garantie(s) à première demande ou la ou les caution(s) personnelle(s) ou solidaire(s).

412212. Autres pièces générales, le cas échéant

1. Document matérialisant les modifications apportées au marché, ordre de service, ayant des incidences financières.

(...)

41222. Pièces particulières

412221. En cas de reconduction expresse

Décision de reconduction.

Le décret liste ensuite diverses pièces pour le paiement des primes et indemnités, des avances, des acomptes, etc...

X.4.4 - Les accords-cadres

41311. Accord-cadre exécuté par bon de commande

1. Accord-cadre : pièces énumérées à la rubrique 412 selon les modalités de présentation de la dépense par l'ordonnateur.

2. Uniquement dans le cas où des primes ou des pénalités sont décomptées, le bon de commande mettant en œuvre les dispositions financières du marché relatives aux délais d'exécution, aux primes, ou aux pénalités.

3. Lorsque la date d'exécution des prestations est postérieure à la date de fin du marché : le(s) bon(s) de commande correspondant(s).

4. En cas de versement d'une avance : le bon de commande correspondant.

41312. Accord-cadre exécuté par marché subséquent

1. Accord-cadre.

2. Marché subséquent, passé sur le fondement de l'accord-cadre : pièces énumérées à la rubrique 412 selon les modalités de présentation de la dépense par l'ordonnateur.

3. Uniquement dans le cas où des primes ou des pénalités sont décomptées, le bon de commande mettant en œuvre les dispositions financières du marché relatives aux délais d'exécution, aux primes, ou aux pénalités.

4. Lorsque la date d'exécution des prestations est postérieure à la date de fin du marché : le(s) bon(s) de commande correspondant(s).

5. En cas de versement d'une avance : le bon de commande correspondant.

Les accords-cadres, quel que soit leur montant, sont susceptibles de se référer à un CCAG approuvé par arrêté (rubrique 4122), ou de ne pas se référer à un CCAG approuvé par arrêté (rubrique 4121).

X.4.6 - Les centrales d'achat, les groupements de commande.

4151. Les groupements de commande

41511. Pièces à fournir dans tous les cas

Convention constitutive du groupement.

41512. Pièces à fournir selon les cas

415121. Cas où chaque membre du groupement exécute sa propre partie

Pièces énumérées aux rubriques 411 et 412 selon les modalités de présentation de la dépense à l'ordonnateur

415122. Cas où le coordonnateur exécute le marché au nom de l'ensemble des membres du groupement

4151221. En cas de participation aux débours du coordonnateur

1. Pièces énumérées aux rubriques 411 et 412 selon les modalités de présentation de la dépense à l'ordonnateur.
2. Demande du coordonnateur lorsque la convention constitutive ne prévoit pas le montant et les modalités du versement de la participation.

4151222. En cas de remboursement

1. Pièces énumérées aux rubriques 411 et 412 selon les modalités de présentation de la dépense à l'ordonnateur.
2. Etat liquidatif ou décompte établi par le coordonnateur.

4152. Paiement à une centrale d'achat

41521. Paiement d'une prestation d'achat de fournitures ou de services

1. Le cas échéant, convention entre la personne publique et la centrale d'achat, ou acte d'adhésion.
2. Facture ou mémoire émis par la centrale d'achat.

41522. Paiement d'une prestation d'intermédiation contractuelle pour l'achat de fournitures, services ou travaux

1. Convention de mandat entre la personne publique et la centrale d'achat portant sur la prestation concernée.
2. Facture ou mémoire émis par la centrale d'achat, ou le cas échéant, du fournisseur.

41523. Avance à l'Union des Groupements d'Achat Public (UGAP)

1. Le cas échéant, convention.
2. Mémoire.

Une centrale d'achat est nécessairement un acheteur soumis au code de la commande publique, c'est-à-dire un pouvoir adjudicateur ou une entité adjudicatrice, tels qu'ils sont définis aux articles L.1211-1 et L.1212-1 du code de la commande publique. C'est un acheteur qui a pour objet d'exercer de façon permanente, au bénéfice des acheteurs, l'une au moins des activités d'achat centralisées suivantes :

1° L'acquisition de fournitures ou de services ;

2° La passation des marchés de travaux, de fournitures ou de services.

Ainsi l'UGAP est une centrale d'achat.

X.4.7 - Acompte et avance.

Le décret précise que tout versement d'une avance, ou d'un acompte, ainsi que tout prélèvement d'une retenue de garantie ou l'application d'une variation de prix ou d'une pénalité de retard doit faire l'objet d'un écrit. On rencontrera ces dépenses notamment dans le cadre des contrats de voyage scolaire où il faudra bien joindre au mandat ou à l'ordre de paiement le contrat (ou un autre écrit) prévoyant le versement de ces acomptes ou avances.

A noter qu'avance et acompte sont deux notions différentes au sens du code de la Commande publique. L'avance est le versement d'une partie du montant d'un marché public au titulaire avant tout commencement d'exécution de ses prestations. A la différence de l'acompte, elle constitue donc une dérogation à la règle du « service fait ». A l'inverse de l'avance, l'acompte dans le cadre d'un marché public rémunère un service fait. L'acompte s'analyse comme un paiement partiel d'un marché pour la partie des prestations effectivement réalisées ; et il ne peut excéder la valeur de ces prestations.

X.4.8 - Autres.

4172. Paiement dans le cadre d'une transaction

1. Délibération autorisant la transaction.
2. Transaction.
3. Si la transaction met fin au marché, pièces justificatives prévues à la sous-rubrique 412225 (sauf si la transaction intègre les opérations de solde du marché).

41822. Crédit-bail mobilier

4182211. Premier paiement

1. Marché.
2. Décompte.

4182212. Autres paiements

Décompte.

418223. Indemnité versée par le preneur en cas de résiliation de marché

1. Délibération autorisant la résiliation.
2. Décompte appliquant la clause contractuelle portant pénalités,

Ou indemnité fixée par le juge.

418224. Prolongation du marché de crédit-bail

Document matérialisant les modifications apportées au marché.

418225. Réalisation de la promesse de vente

1. Décision de l'assemblée délibérante autorisant la levée de l'option.
2. Décompte portant mention des paiements effectués et de la valeur résiduelle fixée par référence au marché.

4183. Marchés publics d'assurances

41831. Première prime :

1. Marché d'assurances.
2. Avis de paiement de l'assureur.

41832. Autres primes :

Avis de paiement de l'assureur.

41833. Modification des clauses du marché :

1. Si la modification résulte de dispositions légales, décompte de révision.
2. Si la modification résulte de la volonté des contractants, marché d'assurance modifié ou document matérialisant les modifications apportées au marché et avis de paiement.

Nos assurances (notamment MAIF avec le contrat d'établissement) font l'objet de modifications annuelles, ne serait-ce qu'avec le nombre d'élèves. Il conviendra donc de fournir au comptable le document modificatif.

4185. Marché d'émission de cartes d'achat

41851. Premier paiement du marché d'émission de cartes d'achat

1. Marché d'émission de cartes d'achat.
2. Le cas échéant, marché exécuté par cartes d'achat.
3. Le cas échéant, annexes du contrat ayant des incidences financières.
4. Relevé d'opérations relatif à la créance à payer à l'émetteur.
5. Le cas échéant, toutes pièces justificatives définies dans les documents contractuels.
6. Le cas échéant, facture de la prestation d'émission de cartes d'achat.

41852. Paiements suivants du marché d'émission de cartes d'achat

1. Relevés d'opérations relatifs à la créance à payer à l'émetteur.
2. Le cas échéant, facture de la prestation d'émission de cartes d'achat.

B - Le contrôle des pièces justificatives des recettes.

I – La nature du contrôle.

Comme en matière de dépenses, le contrôle de l'agent comptable ne porte pas sur la légalité interne de l'acte générateur de l'ordre de recette. C'est aux débiteurs qu'il appartient de contester le cas échéant leur dette par le biais d'un recours gracieux présenté à l'ordonnateur ou d'un recours juridictionnel devant le tribunal administratif.

Il ne lui appartient pas de s'assurer si la recette est juridiquement fondée, c'est-à-dire prévue par un texte législatif ou réglementaire ; il est seulement tenu de s'assurer que la recette a été autorisée par l'autorité compétente dans les formes requises (contrôle de la régularité formelle de l'acte fondant la recette).

Comme l'indique l'article 19 du décret du 7 novembre 2012, l'agent comptable doit contrôler la régularité de l'autorisation de percevoir la recette ; c'est-à-dire de l'existence du fondement légal, réglementaire, juridictionnel ou contractuel de l'ordre de recette qui lui est transmis. En d'autres termes, il s'assure que l'autorisation de perception de la recette est justifiée, en la forme, par une pièce fournie à l'appui du titre : acte du CA ou de la collectivité (par exemple pour les tarifs, la participation des familles, les subventions,), contrat ou convention (logements, hébergements, contribution aux groupements, etc.), notifications ou toutes pièces nécessaires à son contrôle.

Il doit également vérifier que la perception de la créance a été autorisée par l'ordonnateur ; et c'est pourquoi, comme en matière de dépenses, le comptable doit être destinataire de l'acte de nomination en qualité d'ordonnateur, des éventuelles délégations et de l'accréditation. Il vérifie également les calculs de la liquidation et leur conformité avec les pièces produites.

En résumé, le comptable doit s'assurer que l'autorisation de percevoir la recette existe, qu'elle est prise par l'autorité compétente, que le titre est bien signé par l'ordonnateur ou son délégataire, que l'acte sur lequel se base le titre de recette est exécutoire, que les pièces justificatives sont jointes au titre, et qu'il dispose de tous les éléments pour vérifier l'exactitude des calculs de liquidation.

Le comptable doit s'assurer de la production régulière des ordres de recette par l'ordonnateur ; et ne pas éviter de saisir ce dernier de tout retard ou manque. Cette exigence d'adresser au comptable selon une périodicité réduite (**mensuelle au maximum**) les divers ordres de recettes (OR) est une des conditions d'une gestion efficace et harmonieuse d'un établissement. Ainsi les ordres de recette doivent être établis :

- dès notification de la subvention ou de la dotation octroyée par la collectivité de rattachement ou par l'État dans le cas d'une recette non affectée. Il est important de rappeler que l'ordre de recette peut être établi même si l'argent n'est pas versé sur le compte de l'établissement (par exemple, l'OR de la dotation de fonctionnement doit être fait dès le début de l'exercice) ;
- dès utilisation en dépenses de la recette affectée, et ce sans attendre forcément la fin de l'opération (exemple : subvention dont les dépenses correspondantes s'étalent sur l'année, taxe d'apprentissage...) ;
- dès le déclenchement de la prestation ou sa réalisation pour les recettes liées aux services et aux prestations (exemple : objets confectionnés, hébergement de stagiaires...) ;

Par contre les actions en recouvrement ne peuvent être mise en œuvre par le comptable qu'à partir du moment où il a réceptionné l'ordre de recette correspondant. Il peut cependant encaisser des avances.

II – Le contrôle de la mise en recouvrement des créances.

L'agent comptable est tenu d'exercer, dans la limite des éléments dont il dispose, le contrôle de la mise en recouvrement des créances de l'EPL. S'il a connaissance de recettes qui ne font pas l'objet d'une liquidation par l'ordonnateur, il doit l'inviter à établir l'OR correspondant puisque seul l'ordonnateur ou son délégataire peut établir le titre exécutoire permettant d'engager le recouvrement. Cette obligation vaut pour toutes les créances de l'établissement dont le comptable aurait connaissance (exemple : pénalités de retard dues par une entreprise dans le cadre d'un marché public, loyer pour un logement, reversement de charges locatives, etc.). L'agent comptable ne pourra dégager sa responsabilité en la matière que s'il établit qu'il n'avait pas connaissance de la créance (ce qui ne serait pas le cas si une pièce justificative jointe à un mandat la mettait en évidence), ou s'il prouve que ses démarches auprès de l'ordonnateur pour faire établir l'OR sont restées sans effet (d'où la nécessité d'une demande écrite).

Une fois l'ordre de recette réceptionné en comptabilité générale par le comptable, les diligences de ce dernier devront, selon la formule consacrée, être adéquates (adaptées à la nature et au montant de la créance), complètes (tous les moyens légaux auront été utilisés) et rapides (de manière à prévenir la prescription de la créance, la disparition ou l'insolvabilité du débiteur).

La responsabilité pesant sur le comptable en matière de recettes est différente de celle qui lui incombe pour les dépenses ; on peut dire que les risques sont moindres puisqu'ils sont liés principalement au non-recouvrement des ordres de recettes. Il est donc essentiel pour le comptable de veiller à la « qualité » du titre de recette, afin d'éviter des erreurs d'homonymie, d'adressage, des imprécisions ou autres manques susceptibles d'en compliquer ou compromettre le recouvrement. Ce sera également un élément de son contrôle.

III - Les pièces justificatives des ordres de recettes.

Si le contrôle des pièces justificatives de la dépense est relativement simple dans la mesure où il suffit de se référer à l'annexe 1 du CGCT (au décret de 2016), il n'existe pas de texte similaire pour les recettes. La réglementation ne prévoit pas de règles relatives à la forme et au contenu que doivent avoir les pièces justificatives à l'appui des titres de recettes. À ce sujet le § 134112 de l'IC M9.6 (version 2015) précise : « *il n'existe pas de nomenclature des pièces justificatives devant être produites à l'agent comptable à l'appui des titres de recettes. Aussi, l'agent comptable est-il fondé à exiger toutes les pièces qu'il considère nécessaires pour exercer ses contrôles. À titre d'exemple la notification de subvention, de remboursement de trop-perçu, un bordereau de droits constatés, les délibérations sur des tarifs de prestation peuvent constituer des pièces justificatives pertinentes. Les documents qui paraîtraient irréguliers, incomplets ou comportant des incohérences seront renvoyés à l'ordonnateur accompagné d'une note explicative de l'agent comptable* ».

Aussi, l'agent comptable est-il fondé à exiger de l'ordonnateur toutes les pièces qu'il considère nécessaires pour l'exercice de son contrôle.

Faute de liste à laquelle se référer, le comptable devra donc s'assurer que l'ordre de recette et ses pièces jointes sont suffisamment précis et explicites. Pour ce faire il est conseillé de se mettre dans la situation du juge des comptes qui ne connaît pas le fonctionnement ou la gestion de l'EPL concerné et qui devra donc se contenter des seules pièces jointes à l'OR pour apprécier sa validité et son exactitude. La question que l'on peut dès lors se poser est la suivante : « *si je fais abstraction de ma connaissance de la gestion matérielle de l'établissement, ai-je entre les mains la totalité des pièces me permettant de juger de la légalité, de la régularité, de l'exactitude des calculs et de l'imputation de la recette, ainsi que des éléments pour la recouvrer le cas échéant ?* ». La réponse peut amener assez souvent à demander que soit complété l'état joint à l'OR en ajoutant précisions, calculs, références et en rajoutant le cas échéant un acte nécessaire.

De manière générale, on peut considérer que l'ordre de recette doit être accompagné de deux catégories de pièces :

- Les pièces établissant les fondements juridiques de l'ordre de recette.

Dans les EPLE, les créances trouvent principalement leurs sources dans un acte administratif exécutoire interne ou externe (exemple : la notification de la dotation de fonctionnement de la collectivité de rattachement ou l'acte du conseil d'administration sur le montant de la participation des familles à un voyage scolaire) et dans des conventions (exemple : une convention d'occupation à titre précaire d'un logement de fonction).

Le comptable doit s'assurer qu'il dispose du document exécutoire autorisant la recette : acte du conseil d'administration fixant le tarif des objets confectionnés, des dégradations, la participation des familles pour un voyage, l'acceptation d'un don, l'acte de la collectivité fixant les tarifs du service de restauration et d'hébergement (SRH), la notification de subvention, une convention, etc... Cette pièce est indispensable et son absence doit conduire le comptable au rejet de l'ordre de recette. Bien entendu, comme en matière de dépenses, dans le cas de recettes répétitives, cet acte est joint seulement au premier OR de l'exercice.

- Les pièces explicatives et récapitulatives.

Le document issu de GFC (l'ordre de recette imprimé) est trop succinct pour permettre au comptable d'effectuer la totalité des contrôles qui lui incombent ; et il doit donc être complété le plus souvent par un état joint en plus d'autres pièces. Selon les cas, cet état peut préciser la nature de la créance, les bases de la liquidation et les calculs opérés pour justifier du montant global. Par exemple, pour une participation des familles à un voyage, en plus de l'acte du CA, la seule mention du montant global ne permet pas au comptable de vérifier l'exactitude des calculs de la liquidation. Il conviendra d'indiquer le nombre de participations et le montant unitaire. Il faudra également joindre l'état détaillé des débiteurs concernés afin que le comptable puisse, le cas échéant, par une comparaison avec les encaissements, connaître l'identité des impayés et en poursuivre le recouvrement.

IV – Une proposition de liste de pièces justificatives pour certains types de recettes.

Compte tenu de la diversité des recettes dans un EPLE, on ne retiendra ci-après que les types de recettes les plus fréquents avec une proposition de pièces justificatives (PJ) à y joindre. Il est rappelé qu'en l'absence de texte réglementaire, il ne s'agit que d'une simple analyse personnelle qu'il vous appartiendra d'affiner, d'édulcorer ou de compléter le cas échéant.

Contributions entre services.

- acte du conseil d'administration ou de la collectivité de rattachement. C'est le cas où la participation est calculée selon un montant fixe ou en pourcentage de dépenses (exemple reversement du SRH en fonction des dépenses constatées aux comptes du service ALO « viabilisation »).

ou

- décision budgétaire. C'est le cas où la participation est fixée au budget ou par DBM de niveau 3.

- état explicatif ; le comptable doit être en mesure de vérifier les calculs du reversement et le respect de l'acte qui le détermine.

Convention d'occupation, location (logements).

- acte du conseil d'administration ou de la collectivité (le cas échéant).

- convention.
- titre exécutoire de recette adressé au débiteur ou état explicatif détaillé (facture, quittance).

Location de locaux.

- acte du CA fixant la tarification et autorisant la signature de la convention (le cas échéant).
- convention signée par les différentes parties concernées.
- état explicatif comportant le mode de calcul, la nature de la recette, le débiteur ; ou copie du titre exécutoire de recette adressé au débiteur et comportant ces éléments.

Crédits globalisés.

- notification de la subvention globalisée.
- acte du conseil d'administration fixant la répartition entre les diverses dépenses (DBM 3).
- copies des factures d'utilisation ou état indiquant les mandats concernés.
- le cas échéant état explicatif (notamment pour des reliquats).

Dégradations, remboursements divers.

- acte du conseil d'administration fixant la tarification en la matière.
- état explicatif comportant le mode de calcul, la nature de la recette, les débiteurs ; ou copie des « factures » adressées aux débiteurs et comportant ces éléments.

Dons.

- acte du conseil d'administration acceptant le don et l'affectant le cas échéant.
 - document du donateur précisant le montant, la destination et les conditions éventuelles du don.
- L'acte du CA acceptant le don doit être conforme avec les « conditions » éventuelles mises par le donateur.

Dotation de fonctionnement.

- notification de la dotation.
- le cas échéant document justifiant de sa répartition entre les différents services budgétaires par le conseil d'administration (*documents du budget indiquant la répartition*).

Droits constatés.

- acte de la collectivité de rattachement fixant la tarification du SRH.
- acte du conseil d'administration ou de la collectivité de rattachement fixant les conditions de fonctionnement du SRH ; notamment pour la définition des remises d'ordre (règlement intérieur du SRH).
- états des droits constatés.
- justificatifs des remises d'ordre : acte du chef d'établissement.

Les remises d'ordre accordées sur les frais de restauration et d'hébergement sont des réductions de recettes qui demandent donc une attention particulière avec le respect des règles en la matière (application du règlement interne du SRH voté par le CA ou acte de la collectivité précisant les conditions) et la production des justificatifs nécessaires au contrôle du comptable sur le respect des conditions de RO. L'acte du chef d'établissement accordant les remises d'ordre devra être suffisamment clair pour que le comptable puisse identifier les bénéficiaires, vérifier le montant de la remise et que le motif est bien un de ceux prévus par la réglementation issue de la CT ou du CA ; à défaut il ne pourra accepter la remise qu'en engageant sa responsabilité.

Bourses et primes.

- états signés de l'ordonnateur transmis aux autorités académiques pour les bourses nationales et les primes.

Concernant les bourses nationales, on peut se baser pour les pièces justificatives sur celles exigées pour le mandat (voir ci-dessus). Compte tenu du volume représenté par les documents une mention renvoyant aux PJ avec indication des numéros du bordereau et du mandat concerné peut suffire.

Hébergement au SRH (repas stagiaires, commensaux, etc.).

- acte fixant la tarification ; et - ou - convention bi ou tripartite (hébergement d'écoles primaires par exemple) avec acte du CA.
 - états de vente des tickets-repas ou états des logiciels de gestion de vente de repas.
- ou
- état explicatif comportant le mode de calcul, la nature de la recette, les débiteurs (le cas échéant) ; ou copie des titres exécutoires de recette adressés aux débiteurs et comportant ces éléments. À sa

demande, le comptable doit avoir accès à tous les éléments concernant le contrôle de la vente des repas aux commensaux, notamment lors d'un contrôle sur place de la régie.

Objets confectionnés.

- acte du conseil d'administration fixant la tarification des OC.
- bulletins des objets confectionnés réalisés. Ou à défaut d'un imprimé type de bulletin d'OC, tout document signé de l'ordonnateur (facture, titre exécutoire, avis,...) détaillant le coût de l'OC.

Participation des familles à un voyage.

- acte du conseil d'administration fixant le montant de la participation ; autorisation du voyage et budget voté... L'acte doit indiquer clairement un montant fixe par élève (pas de montant maximal ou de fourchette de tarif). Toute modification de la participation doit faire l'objet d'un nouvel acte du CA.
- état explicatif comportant le mode de calcul (nombre élèves X tarif).
- liste des participants avec mention des débiteurs (le comptable doit être en mesure d'identifier les débiteurs restants pour le recouvrement contentieux).

Subventions.

- notification de la subvention.
- en cas de subvention affectée, copies des factures d'utilisation ou état indiquant les mandats concernés (le comptable doit vérifier que la subvention est bien utilisée pour l'objet fixé par le donateur).
- le cas échéant état explicatif (il est important pour permettre au comptable de suivre les reliquats de subventions).

Attention : certaines subventions ne sont versées qu'après envoi des justificatifs de dépenses dans un délai d'utilisation limitée de la subvention. La responsabilité du comptable peut être engagée s'il ne vérifie pas le respect des conditions de transmission et de délai. Il lui est recommandé d'être attentif aux conditions de forme pour le versement de la subvention et de s'assurer auprès de l'ordonnateur de leur respect ; et de faire les diligences pour le versement.

Taxe d'apprentissage.

- copies des factures d'utilisation ou état indiquant les mandats concernés (le comptable doit vérifier que l'utilisation est conforme à la circulaire de 2007 détaillant les dépenses autorisées).
- le cas échéant état explicatif.

À noter que l'émission des ordres de recette de TA par l'ordonnateur s'effectue au fur et à mesure des dépenses réellement constatées. La taxe d'apprentissage étant une ressource affectée dont les dépenses éligibles sont clairement définies par un texte, l'OR ne peut être global du montant des sommes perçues.

V - Le « rejet » des ordres de recettes.

À la suite de son contrôle, le comptable peut être amené à refuser la prise en charge, notamment dans les cas suivants :

- le titre est émis par un ordonnateur non habilité ;
- l'autorisation de percevoir la recette a été prise par une autorité incompétente ;
- l'acte autorisant la recette n'existe pas ;
- absence totale de pièce autorisant la recette ;
- la pièce justificative produite n'autorise pas la recette concernée ;
- le titre est incomplet (absence totale ou imprécision des éléments permettant d'identifier le débiteur ou de poursuivre le recouvrement) ;
- le titre n'est pas émis à l'encontre du véritable débiteur ;
- la créance portée sur le titre n'est pas celle de l'EPLÉ émetteur du titre, mais celle d'un tiers (tiers privé ou public) ;
- les éléments de liquidation du titre sont absents ou erronés ;
- l'imputation budgétaire est erronée ;

Comme l'indique l'instruction M9-6, les ordres de recette irréguliers ne sont pas pris en charge par le comptable, mais retournés à l'ordonnateur accompagnés d'une note explicative s'il n'a pas été possible d'obtenir de sa part les rectifications ou les compléments souhaités. À noter qu'il n'existe pas en matière de recettes, de procédure de réquisition permettant à l'ordonnateur de contraindre l'agent comptable à prendre

en charge un titre qu'il aurait initialement « rejeté ». Cela est clairement précisé, notamment dans la réponse ministérielle du 10/11/2018 (14) sur le refus d'un comptable d'accepter un ordre de recette.

VI – La rectification des ordres de recettes.

À noter qu'en application de l'article 19 du décret de 2012, les comptables sont tenus d'exercer, dans la limite des éléments dont ils disposent, le contrôle de la régularité des annulations des ordres de recettes. Ils sont notamment tenus de s'assurer que les réductions ou annulations de recettes ne sont effectuées qu'aux fins de rectification d'erreurs matérielles : mauvaise identité du débiteur, liquidation de créance erronée, remise d'ordre, double émission du titre, réalisation partielle ou annulée, etc. Une annulation ne peut être justifiée par des difficultés de recouvrement, une insolvabilité ou un « geste » envers le débiteur. Une annulation ou réduction de recette ne peut donc se substituer à une remise gracieuse ou une admission en non-valeur.

À défaut de ce contrôle, le comptable engage sa responsabilité et la jurisprudence est abondante sur des mises en débet pour des réductions ou annulations de recette non justifiées. À noter que le décret de 2016 sur les PJ indiquait :

Annulations de recettes.

- état précisant, pour chaque titre, l'erreur commise.
- le cas échéant, justificatifs.

Le décret de 2022 indique pour sa part :

132. Annulation ou réduction de recettes

Etat précisant, pour chaque titre, l'erreur commise.

C – Annexes.

I - Extraits du rapport au Président de la République relatif à l'ordonnance n° 2022-408 du 23 mars 2022 relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics.

L'ordonnance qui vous est présentée instaure un régime de responsabilité des gestionnaires commun aux ordonnateurs et aux comptables dans lequel seront poursuivies les infractions aux règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses ou à la gestion des biens de l'Etat, des collectivités, établissements et organismes soumis au contrôle des juridictions financières, constitutives d'une faute grave ayant causé un préjudice financier significatif.

Les fautes de gestion, correspondant à des agissements manifestement incompatibles avec les intérêts de l'organisme, à des carences graves dans les contrôles ou à des omissions ou négligences répétées dans le rôle de direction, dès lors que ceux-ci ont occasionné un préjudice financier significatif, seront également sanctionnées pour les organismes soumis au contrôle de la Cour des comptes et des chambres régionales des comptes exerçant une activité industrielle et commerciale. L'Etat ainsi que les collectivités locales et leurs budgets annexes ne seront pas dans le champ de l'infraction.

D'autres infractions issues du régime CDBF sont conservées et, le cas échéant, adaptées : l'octroi d'un avantage injustifié ; le non-respect des règles applicables en matière de contrôle budgétaire pour l'engagement de dépenses ; l'engagement de dépenses sans avoir la qualité d'ordonnateur ; l'inexécution des décisions de justice.

La gestion de fait constituera une infraction en tant que telle, tout comme l'absence de production des comptes.

Une infraction nouvelle visant à sanctionner les agissements ayant eu pour effet de faire échec à une procédure de mandatement d'office est créée.

Un dispositif gradué de sanctions est associé à ces infractions. Ainsi, le juge pourra prononcer des amendes plafonnées à six mois de rémunération, ou un mois pour les infractions formelles. Les amendes, individualisées, seront proportionnées à la gravité des faits reprochés, à l'éventuelle réitération des pratiques prohibées et, le cas échéant, à l'importance du préjudice causé.

(...)

Le justiciable ne sera pas passible de sanctions s'il n'a fait que se conformer aux instructions de son supérieur hiérarchique ou de toute personne habilitée ou s'il peut exciper d'un ordre écrit émanant d'une autorité non justiciable.

(...)

La chambre du contentieux de la Cour des comptes, comprenant des membres de la Cour et des magistrats des chambres régionales et territoriales des comptes, instruira et jugera les affaires. Afin de renforcer les droits des justiciables, une Cour d'appel financière, présidée par le Premier président de la Cour des comptes sera instituée.

(...)

Tout en prévoyant l'abrogation des différents régimes de RPP des comptables, l'ordonnance garantit la séparation de l'ordonnateur et du comptable, notamment en conservant l'infraction de gestion de fait et celle d'engagement de dépenses sans avoir la qualité d'ordonnateur. La procédure de réquisition d'un comptable par l'ordonnateur, qui permet à la fois au comptable de jouer pleinement son rôle de gardien des règles, et de proposer un mécanisme de résolution des blocages, voit sa portée réaffirmée en étant inscrite dans la loi. Elle est complétée par le rappel du principe selon lequel un comptable ne peut être tenu pour responsable des opérations réalisées sur réquisition régulière d'un ordonnateur.

L'ordonnance introduit également une possibilité pour le comptable de signaler à l'ordonnateur toute opération susceptible de relever d'une infraction, sanctionnée par le juge financier, aux règles d'exécution des recettes et des dépenses.

(...)

Les comptables dont la responsabilité n'aura pas été engagée dans le cadre d'une procédure administrative ou juridictionnelle en cours au 1er janvier 2023 seront déclarés quittes de leur gestion.

L'obligation de production des comptes devant les juridictions financières étant supprimée à compter du 1er janvier 2023, les comptes portant sur l'exercice 2022, déposés en 2023, n'y seront pas soumis.

L'article 29 prévoit l'entrée en vigueur de l'ordonnance le 1er janvier 2023.

II - Liens internet.

1) Ordonnance n°2022-408 du 23 mars 2022 :

<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000045398055>

2) Décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 :

<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000026597003>

3) Décret n° 2022-505 du 23 mars 2022 :

<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000045531251>

4) M9-6 (version 2015) :

https://cache.media.education.gouv.fr/file/MEN_SPE_4/89/1/instructions_codificatrices_423891.pdf

5) « Guide de l'agent comptable ou régisseur en EPLE- édition 2016 » :

https://bulacad.ac-aix-marseille.fr/uploads/BA/BA322S/BASPE_322.pdf

6) Instruction n° 10-023-M21 du 17 septembre 2010 :

https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/BOCP/2010/10-2010/ins10023.pdf

7) Arrêt Conseil d'Etat du 8 février 2012, n° 342825, « Ministre du Budget c/ M. A » :

<https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000025367218/>

8) Arrêt Conseil d'Etat du 8 février 2012, n°340698, « CCAS de Polaincourt » :

<https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000025367213/>

9) Arrêt du Conseil d'Etat du 28 déc. 2018, n° 410113, « SDIS de la Gironde » :

<https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000037882253>

10) Arrêt du Conseil d'Etat du 13 novembre 2019, n° 421299, « ONEMA » :

<https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/2019-11-13/421299>

11) Instruction du 15 avril 2016 (BOFIP-GCP-16-0008 du 28/04/2016) :

https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/BOFIP-GCP/2016/gcp160008.pdf

12) Arrêté du 25 juillet 2013 :

<https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000027806297/>

13) Arrêt du Conseil d'Etat du 4 mai 2018 « ENFA » :

<https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000036912407/>

14) Conseil d'Etat n° 68700 « commune de Bulgneville » du 23/12/2015 :

<https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000031861182>

15) Fiche DAJ de 2019 sur la cession des créances issues des marchés :

https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/daj/marches_publics/conseil_acheteurs/fiches-techniques/execution-marches/cession-creances-2019.pdf?v=1569416858

16) Arrêt « Receveur régional des douanes d'Ile de France » du 23 novembre 2018 :

<https://www.ccomptes.fr/fr/publications/receveur-regional-des-douanes-dile-de-france>

17) Question écrite au Sénat sur les PJ des recettes :

<http://www.senat.fr/questions/base/2018/qSEQ180203025.html>