

Vadémécum sur les pièces justificatives de la dépense

Avril 2022

Les pièces justificatives de la dépense en EPLE.

© Bernard BLANC

Nota : le présent article est une étude personnelle du décret du 23 mars 2022 sur les pièces justificatives des dépenses des EPLE et de son environnement juridique, notamment jurisprudentiel. Il ne doit pas être pris comme un document officiel de référence pour les analyses qu'il fait du décret et de la jurisprudence. Il convient d'ailleurs d'être prudent en la matière puisque la jurisprudence « Polaincourt » a montré qu'un tel décret sur les pièces justificatives à produire au juge des comptes pouvait être analysé de manière particulière, voir contradictoire, par les juges.

Parmi les textes de base que tout gestionnaire d'EPLE se doit de connaître il en est un qui est particulièrement important : il s'agit de la liste des pièces justificatives des dépenses des établissements scolaires. 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. Il suffirait pourtant que chacun, dans son domaine, respecte cette liste pour assurer des relations harmonieuses entre collègues et éviter de se compliquer un métier déjà assez difficile sans avoir à se créer de contraintes supplémentaires.

Depuis le 9 avril 2022 c'est au décret n° 2022-505 du 23 mars 2022 ⁽¹⁾ « *fixant la liste des pièces justificatives des dépenses des collectivités territoriales, des établissements publics locaux et des établissements publics de santé* » qu'il convient de se référer.

On peut parler d'actualisation plus que de réforme dans la mesure où cette nouvelle liste ne fait que suivre les évolutions du droit positif et tirer les conséquences de diverses jurisprudences sans pour autant modifier la majeure partie des pièces listées par le précédent décret de 2016.

On notera qu'à la suite du décret précédent de 2016 était parue une instruction du 15 avril 2016 (BOFIP-GCP-16-0008 du 28/04/2016) ⁽²⁾ qui rappelait les principes fondamentaux ainsi que les modalités pratiques d'application de la liste des pièces justificatives. On peut supposer qu'une nouvelle instruction suivra la parution du décret de mars 2022. On en fera état dans ce vadémécum dès qu'elle sera disponible.

I - Généralités.

Lors du mandatement d'une dépense, les ordonnateurs des établissements publics locaux doivent produire aux comptables publics assignataires de ces collectivités les pièces justificatives fixées dans l'annexe du décret, afin que ceux-ci puissent valablement effectuer les contrôles prévus aux articles 19 et 20 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. Cette annexe est la « bible » que tous les gestionnaires et les comptables se doivent de connaître et à laquelle ils doivent se référer en cas de doute.

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 ».

I.1 - La liste constitue le maximum des pièces justificatives exigibles par le comptable.

On peut en effet rappeler 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 la responsabilité du comptable. 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 ! Pour des relations harmonieuses il est indispensable que le comptable soit toujours en mesure de justifier ses demandes auprès de son collègue gestionnaire par une argumentation se référant à 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 mandatements 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 soient remises au premier mandatement concerné à chaque nouvel exercice comptable.

I.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. De même un budget exécutoire ou une DBM prévoyant et autorisant les crédits nécessaires à une dépense déterminée ne peuvent remplacer un acte du conseil d'administration lorsqu'il est prévu par la réglementation comme justificatif pour certaines dépenses. Cette précision est mentionnée dans le décret de 2022 : *« Le budget (budgets primitif et supplémentaire, budgets principal et annexes, états annexes) constitue une délibération que l'ordonnateur exécute dans la limite des crédits ouverts. Toutefois, en ce qui concerne la section de fonctionnement, une délibération spécifique doit être produite lorsque la réglementation en vigueur exige une intervention particulière de l'assemblée délibérante pour autoriser une dépense (approbation préalable de conventions ou de taux par l'assemblée). De la même façon, en ce qui concerne la section d'investissement, le budget est considéré comme délibération suffisante pour permettre à l'ordonnateur d'effectuer la dépense sans autre autorisation, dans la mesure où les crédits font l'objet d'une inscription clairement individualisée et où la réglementation en vigueur ne prescrit pas expressément une décision particulière de l'assemblée délibérante. ».*

Il faut attirer l'attention des agents comptables sur le fait que 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. De la même manière, la validité (ou la valeur probante) des pièces justificatives étant conditionnée par des critères très précis de forme et de contenu, le certificat administratif ne peut être utilisé pour compléter ou préciser les énonciations de pièces produites telles qu'elles sont réglementées par la liste (exemple l'absence du taux de TVA applicable). 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. Par

ailleurs, rien ne s'oppose à ce que l'ordonnateur produise un certificat explicitant une pièce conforme ou apportant une précision souhaitée par le comptable dans le cadre de son contrôle. A noter cependant qu'au cas où, par exemple, l'imprécision concernerait un contrat, il serait nécessaire que la clarification intervienne non par un simple certificat mais par un document modificatif à ce contrat.

Le décret de 2022 précise que « *lorsque la pièce justificative est un certificat émis par l'ordonnateur, la valeur probante de cette attestation suppose qu'elle soit signée par l'ordonnateur ou son délégataire tout comme un arrêté. Par contre, l'ordonnateur n'a pas l'obligation de signer une délibération produite au comptable dans la mesure où il en certifie le caractère exécutoire (cf. article D. 1617-23 du code général des collectivités territoriales)* ».

On peut également rappeler qu'une facture pro-forma n'est qu'un document provisoire dépourvu de caractère contractuel qui est destiné à être remplacé par la facture définitive qui seule constitue une pièce justificative ; et qu'une facture ne constitue en aucun cas une facture et ne peut pas servir de pièce justificative si celle-ci est exigée.

1.3 - La justification du service fait et la certification du caractère exécutoire des pièces justificatives.

Il est également utile de rappeler les dispositions de l'article D.1617-23 de ce même CGCT qui 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* ».

Le décret n°2003-301 du 2 avril 2003 a supprimé l'obligation de signature par l'ordonnateur des pièces justificatives au titre de la justification du service fait. Bien entendu, rien n'empêche le gestionnaire d'utiliser son paraphe sur les factures pour savoir si la pièce a été ou non vérifiée par ses soins ; mais le comptable ne peut l'exiger et outre son caractère fastidieux, cette pratique n'est en aucun cas une garantie du service fait ou de vérification. En tout état de cause, le comptable ne pourrait de toute façon pas argumenter auprès du juge des comptes sur la présence d'une signature sur une pièce litigieuse pour s'exonérer de sa responsabilité.

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* ». Cependant 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.

La nouveauté importante de l'ancien décret de 2007 sur les pièces justificatives se situait au niveau de la certification du caractère exécutoire des pièces jointes. Dans ce domaine il ne s'agissait pas non plus de supprimer tout contrôle du comptable sur la certification du caractère exécutoire de certaines pièces justificatives émises par l'ordonnateur et exigées par la nomenclature mais de simplifier la forme de la certification. Le contrôle du comptable est maintenu et s'il peut établir que la certification du caractère exécutoire est inexacte, il doit suspendre le paiement de la dépense correspondante.

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.

I.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 (décret n° 2003-301 du 2 avril 2003) 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.

II - Contrôles du comptable sur les pièces justificatives.

Avant de payer les comptables sont tenus d'effectuer les contrôles prévus à l'article 19-2° et à l'article 20 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (règlement général sur la comptabilité publique).

Le contrôle relevant de l'article 19-2° porte sur cinq points :

« 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 ; »

II.1 - Contrôle de la qualité de l'ordonnateur.

Le comptable doit veiller à ce que les mandatements soient émis par des personnes qui sont habilitées à le faire. Il doit donc être destinataire des décisions et des actes portant nominations et cessations de fonctions des ordonnateurs, des délégations de pouvoir et de signature, des décisions mettant fin à ces délégations, et d'un spécimen des signatures (article 10 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012). Pour les ordonnateurs d'EPLÉ la qualité d'ordonnateur doit être attestée par la communication au comptable de deux documents : un formulaire conforme au modèle I annexé à l'arrêté du 25 juillet 2013 pris en application de l'article 10 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 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. Cette obligation est rappelée aux rubriques 011 et 012 du décret qui précise en outre les mentions devant figurer dans les formulaires pour attester la qualité de l'ordonnateur, de son suppléant ou de son délégataire.

Concernant le contrôle de la qualité de l'ordonnateur, le décret 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 (3).

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.

II.2 - Contrôle de la bonne imputation.

L'agent comptable doit vérifier si l'ensemble des pièces requises au titre de la nomenclature comptable lui ont été fournies, et si ces pièces sont complètes, précises et cohérentes au regard de la catégorie de la dépense que l'ordonnateur a choisie. Le comptable doit donc contrôler la nature de la dépense puisque celle-ci conditionne la bonne imputation et les pièces justificatives exigées par la nomenclature. Le comptable n'est pas lié par l'imputation du mandat faite par l'ordonnateur et en cas d'incohérence ou d'incertitude il doit suspendre le paiement jusqu'à avoir les justifications nécessaires. 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 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 permettaient 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 ».

II.3 - Contrôle de la validité de la dette.

Le contrôle de la validité de la créance prévu par l'article 20 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 porte sur :

- 1° *La justification du service fait ;*
- 2° *L'exactitude de la liquidation ;*
- 3° *L'intervention des contrôles préalables prescrits par la réglementation ;*
- 4° *Dans la mesure où les règles propres à chaque personne morale mentionnée à l'article 1er le prévoient, l'existence du visa ou de l'avis préalable du contrôleur budgétaire sur les engagements ;*
- 5° *La production des pièces justificatives ;*
- 6° *L'application des règles de prescription et de déchéance.*

Concernant la justification du service fait, l'instruction du 15 avril 2016 avait rappelé les conditions qui sont détaillées ci-avant au point I.3 de cet article.

Le comptable doit s'assurer de l'exactitude des calculs de la liquidation. Ce contrôle se base sur les textes législatifs ou réglementaires en vigueur, notamment en ce qui concerne le choix du taux de TVA appliqué. Ce contrôle porte également sur la vérification des calculs dans le cas d'une facture manuscrite, le détail de la facturation, le respect des clauses contractuelles : prix des marchés publics, clause de révision, pénalités, rabais, ristournes, date d'application des revalorisations, etc... Au titre de la vérification des calculs de liquidation, le comptable doit s'assurer que les prix unitaires qui figurent sur la pièce transmise par l'ordonnateur sont bien ceux indiqués au contrat (ou sur les autres pièces justificatives produites) ; et que le calcul de la variation de prix a bien été prévu au contrat ou à la modification du marché (l'avenant), qu'il est établi selon les clauses de celui-ci avec les indices prévus dans le marché (une modification ou la substitution d'un indice doit obligatoirement faire l'objet d'un avenant) et enfin que le calcul est exact.

II.3.1- Contrôle de la production des pièces justificatives.

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 le décret n° 2022-505 du 23 mars 2022.

Si le comptable ne peut exiger que les pièces prévues par la nomenclature 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

II.3.2 - 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 que liste l'annexe C du décret (*voir supra IV.4*). A défaut de leur présence sur le document la pièce ne sera pas valable et devra donc être rejetée par le comptable.

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.

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 texte.

S'agissant d'un contrat ou d'un marché 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 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. La validité du contrat pour le comptable dépend donc de la communication de cette décision en PJ (rubrique 412221 du décret : en cas de reconduction expresse la décision de reconduction doit être fournie au comptable). De même 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.

II.3.3 - Limites du contrôle du comptable.

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 que le comptable n'est pas juge de « *l'intérêt public de la dépense* ».

Par ailleurs plusieurs arrêts du Conseil d'État rappellent que le contrôle de la validité de la créance et de l'exacte imputation des dépenses au chapitre (service) qu'elles concernent ne saurait conduire le comptable à se faire juge de la légalité des actes qui lui sont produits. On peut notamment citer l'arrêt du Conseil d'État du 8 février 2012, n° 342825, Ministre du Budget c/ M. A (4) : « *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* ».

Ainsi, le contrôle du comptable ne porte que sur la régularité formelle des pièces transmises. Il ne doit pas être étendu à une vérification de la légalité au fond des actes transmis ; aucune disposition réglementaire ne l'autorise à refuser le paiement d'un mandat pour le motif que les pièces qui y sont jointes – bien qu'établies en forme régulière par les autorités compétentes – contreviendraient à un texte législatif ou réglementaire.

Cependant le comptable confronté à un acte illégal doit, en application de l'instruction n° 10-020 MO NOR BCRZ1000060J du 6 août 2010 (5), signaler à sa hiérarchie non seulement des infractions pénales et des illégalités constatées dans l'exercice de ses fonctions mais également des dérives de gestion. Ce signalement prend une nouvelle importance avec la réforme de la RPP des gestionnaires publics.

Mais l'interdiction faite au comptable de se faire juge de la légalité interne des actes ne veut pas dire pour autant absence de contrôle, car il doit contrôler la cohérence des pièces justificatives transmises et les interpréter dans le cadre de la réglementation en vigueur. Même si l'incohérence entre les 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 en application des articles 19, 20 et 38 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012. 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). La contradiction de pièces justificatives peut démontrer aussi que les certifications établies par l'ordonnateur sont inexactes. Conformément à l'article 38 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 des inexactitudes dans les certifications de l'ordonnateur doivent conduire le comptable public à suspendre le paiement. La contradiction de pièces justificatives peut également révéler une erreur de liquidation.

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. Contradiction apparente que la lecture de la sous-section 2 de la section 3 du chapitre 2 de l'instruction du 15 avril 2016 vous permettra peut-être de lever afin de méditer ce résumé de la complexité du contrôle du comptable : « *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* ».

Le comptable n'est donc pas juge de la légalité des actes et pièces qui lui sont transmises et souvent le Conseil d'Etat est venu, en confirmant ce point, infirmer des jugements de la Cour des comptes ; preuve encore de la difficulté du métier de comptable public. L'évolution récente de la jurisprudence du Conseil d'Etat souligne que, si le comptable ne doit pas opérer un contrôle de légalité, il doit opérer un contrôle de cohérence des pièces qui lui sont produites (CE 13 nov. 2019, req. n° 421299, ONEMA) (6) ; et en cas d'incohérence il doit suspendre le paiement et demander à l'ordonnateur de justifier cette incohérence.

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.4 - Contrôle du caractère libératoire du paiement.

Une fois que le comptable s'est assuré de la validité de la créance il lui reste, pour éviter que sa responsabilité personnelle et pécuniaire ne soit engagée, à veiller à ce que le paiement soit libératoire. Sa responsabilité 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. Les risques existent aussi dans le cadre des cessions de créances et d'affacturage qui sont traitées par la suite (*point IV.5 - Paiements à des tiers substitués au créancier initial*). 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.

III - Etude de quelques rubriques parmi les plus courantes en EPLE.

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

III.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 cette rubrique est utilisée notamment pour le paiement des indemnités prud'homales qui peuvent être versées sur le 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 Journal officiel.

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.

III.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.

III.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 aux directions 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.

Il existe un vadémécum sur les frais de déplacements qui détaille toute la procédure et donne également des exemples de documents conformes aux dispositions de cette nomenclature.

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, lycéen 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'EPLÉ à l'association sportive, au FSE, à la MDLE ou à d'autres associations.

IV - Les marchés publics.

IV.1 - Une actualisation du décret de 2016.

C'est la rubrique « 4. Commande publique » de l'annexe qui concernera principalement les EPLÉ dans la mesure où l'immense majorité des paiements concernent des commandes qui sont des marchés publics.

En préambule le décret précise que la décision de rejeter une facture d'un fournisseur ne respectant pas les obligations de dématérialisation des factures appartient à l'ordonnateur. Le comptable n'en reste pas moins responsable du contrôle de la production des factures sur un support, papier ou dématérialisé, lui permettant d'exercer ses contrôles sur la validité de la dette. Il donne également des précisions sur la dématérialisation et la signature électronique.

Le décret rappelle également 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).

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.

IV.2 - 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.

IV.3 - 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.

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 V de ce vademécum.

IV.4 - 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...

IV.5 - 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).

IV.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.

IV.5 - Paiements à des tiers substitués au créancier initial.

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 (*voir ci-dessus*).

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. »

IV.6 - 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.

V – Analyse sur la notion « d'écrit ».

V.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-dessus 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* ».

V.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 (bon de commande, lettre, devis, contrat, courriel, etc...) 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 IV.3 ci-dessus).

V.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 ⁽⁸⁾ 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 apparaît 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 omis 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.

- (1) Décret n° 2022-505 du 23 mars 2022.
<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000045531251>
- (2) Instruction du 15 avril 2016 sur les pièces justificatives des dépenses du secteur public local.
http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dqfip/BOFiP-GCP/2016/gcp160008.pdf
- (3) <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000036912407/>
- (4) <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000025367218/>
- (5) https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dqfip/BOCP/2010/10-2010/ins10023.pdf
- (6) <https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/2019-11-13/421299>
- (7) <https://www.economie.gouv.fr/daj/publication-du-guide-dutilisation-des-ccag>
- (8) Arrêt « Receveur régional des douanes d'Ile de France » du 23 novembre 2018
<https://www.ccomptes.fr/fr/documents/46541>