

Abrégé sur les pièces justificatives de la dépense



Juin 2016

Les pièces justificatives de la dépense en EPLE.

© Bernard BLANC

Nota : le présent article n'est qu'une étude personnelle du nouveau décret du 20 janvier 2016 sur les pièces justificatives des dépenses des EPLE et de son environnement juridique. 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 (1). 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.

En application de l'article R.421-74 du code de l'Education, jusqu'au 23 janvier 2016, c'était le décret n° 2007-450 du 25 mars 2007 qui fixait dans son annexe 1 la liste des pièces justificatives que devaient exiger les comptables d'EPLE avant de procéder au paiement d'une dépense ne faisant pas l'objet d'un ordre de réquisition. Depuis cette date c'est à un nouveau décret n° 2016-33 du 20 janvier 2016 « *fixant la liste des pièces justificatives des dépenses des collectivités territoriales, des établissements publics locaux et des établissements publics de santé* » qu'il convient désormais 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 décret de 2007.

On notera qu'à la suite de ce décret est parue une instruction (2) du 15 avril 2016 (BOFIP-GCP-16-0008 du 28/04/2016) qui rappelle les principes fondamentaux ainsi que les modalités pratiques d'application de la liste des pièces justificatives. Cette instruction attire également l'attention des comptables sur les modifications principales qui ont été apportées par l'actualisation du dispositif de justification des dépenses publiques locales. Elle abroge la précédente instruction codificatrice n° 07-024-M0 du 30 mars 2007.

I - Généralités.

Le décret du 20 janvier 2016 vient donc remplacer l'ancienne annexe I mentionnée à l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales (CGCT) dont relèvent les EPLE.

Cette annexe listant les justificatifs à fournir au comptable à l'appui des mandaterments 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 2016 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 reprend dans son titre I ces principes et les explicite.

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. Prenons par exemple le cas d'une facture ne mentionnant pas l'existence d'un contrat qui serait pourtant joint au mandat. Le juge pourra relever que le montant de la facture ne correspond pas au document contractuel 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 ! 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 de texte ou de 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 soient remises au premier mandaterment 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 jamais remplacer un acte du conseil d'administration lorsqu'il est prévu par la réglementation comme justificatif pour certaines dépenses.

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 avenant à ce contrat.

On peut également préciser 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.

I.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 récapitulatif des 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 du décret de 2007 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.

I.5 - Budget.

On trouve également en introduction dans le décret du 20 janvier 2016 une précision concernant le budget : « *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* ».

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.

Ce contrôle de la qualité de l'ordonnateur ne se limite pas à la signature du seul bordereau. Les contrats, marchés et conventions, qui constituent les pièces justificatives des mandats, ne peuvent ainsi être signés que du chef d'établissement ordonnateur ou de son délégué dans le cadre du respect des prérogatives du conseil d'administration. Il en va de même pour les ordres de missions pour les frais de déplacements.

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 a 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 ; et que le calcul de la variation de prix a bien été prévu au contrat ou à 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° 2016-33 du 20 janvier 2016.

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 V.1*). A défaut de leur présence sur le document la pièce ne sera pas valable et devra donc être rejetée par le comptable. 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.

La pièce justificative doit en outre mentionner explicitement l'EPL 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 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.

S'agissant d'un contrat ou d'un marché, il doit contrôler que ce dernier est exécutoire, signé par une autorité compétente, encore en vigueur lors de l'exécution des prestations et qu'il comporte les mentions indispensables. Des contrats de fournitures ou de services signés non par l'ordonnateur ou son délégataire mais par un agent comptable ont entraînés la mise en jeu de la responsabilité de ce dernier. 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 ; 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 pour le comptable dépend donc de la communication de cette décision.

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 les comptables n'étaient pas juges 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 au chapitre (service) qu'elles concernent 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. 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, 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.

Cependant 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 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 2014 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* ».

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.6 - 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° 2007-450 du 25 mars 2007 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 transiter par 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 au Journal officiel.

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 :

1. Autorisation de prélèvement visée par l'ordonnateur.
2. 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. A noter qu'un prélèvement peut être mis en place pour les paiements suivants :

- dépenses après service fait et après ordonnancement préalable dont le montant n'excède pas 300 €;
- 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.

043. Paiement par carte d'achat :

0431. Premier paiement :

1. Marché d'émission de la carte d'achat.
2. Le cas échéant, copie du marché exécuté par carte 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.

0432. Autres paiements par carte d'achat :

Relevés d'opérations relatifs à la créance à payer à l'émetteur.

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.

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.

III.3 - Dépenses courantes.

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 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.

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.

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.

18. Transaction et remise gracieuse de dette :

181. 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'EPL 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

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.

...

3. Etat récapitulatif global par chapitre et article d'imputation budgétaire.

4. 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 redressement 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 :

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,

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*).

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.

L'article sur les frais de déplacements paru dans un précédent numéro de cette revue détaille toute la procédure et donne même des exemples de documents conformes aux dispositions de cette nomenclature.

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° 98-044 du 11 mars 1998 prévoit que les critères d'attribution des

aides du fonds social sont soumis à la délibération du conseil d'administration ; c'est donc un PJ exigible par le comptable. La décision d'attribution fait l'objet d'un acte du chef d'établissement.

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 d'attribution des bourses.

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 (voir supra II.2). 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 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.).

IV - Les marchés publics.

IV.1 - Une actualisation du fait de la jurisprudence.

C'est dans la rubrique « 4. Commande publique » de l'annexe que les changements apportés par le décret de 2016 sont les plus visibles par rapport à l'ancien texte de 2007.

On notera tout d'abord la disparition de la mention de la fiche de recensement des marchés dans la liste des pièces justificatives. Même si cette pièce n'était de fait exigible que pour les marchés au-delà de 90 000 € HT, ce retrait marque bien que le respect des règles posées par le code des marchés relève de l'ordonnateur.

Mais clairement cette nouvelle liste est intervenue pour tirer les conséquences de la jurisprudence « Polaincourt » (3) en termes de pièces justificatives, et mettre fin à la relative incohérence qui existait entre les pièces mentionnées pour les MAPA par le décret de 2007 et celles qui découlaient de l'arrêt du Conseil d'Etat du 8 février 2012. Cette jurisprudence Polaincourt ayant fait l'objet de nombreux

développements dans cette revue, il est inutile d'y revenir si ce n'est pour rappeler, en résumé, qu'il convient de fournir un contrat écrit ou un document de l'ordonnateur lorsque le code des marchés publics exige que, du fait de son montant, un marché soit passé sous forme écrite. Cela a conduit à la création de deux sous rubriques dans la nomenclature 2016 qui sont étudiées ci-après :

- 4123. *Dépense justifiée par un marché public à procédure adaptée faisant l'objet d'un écrit,*
- 4124. *Dépense justifiée par un marché public à procédure adaptée ne faisant pas l'objet d'un écrit.*

IV.2 - Les sous-rubriques pour les MAPA.

La rubrique « 4. *Commande publique* » mentionnant les pièces justificatives pour les marchés publics concerne 90 % des dépenses communes des EPLE. Avant de détailler les diverses sous-rubriques elle commence par rappeler un certain nombre de principes :

- *Si les prestations concernent un immeuble, sa localisation géographique est mentionnée sur une des pièces justificatives jointes au mandat*
- *La dépense est présentée sous la seule responsabilité de l'ordonnateur, selon l'une des sous-rubriques décrites dans la présente rubrique n° 4.*
- *Toute pièce référencée dans un document produit au comptable (facture, contrat, CCAG, CCAP...), nécessaire à ses contrôles, doit lui être produite. Si le CCAG a fait l'objet d'une approbation par arrêté, il n'est pas fourni mais seulement référencé. Lorsqu'un contrat doit être produit à l'appui du mandat, il ne l'est qu'à l'appui du premier paiement.*
- *Les mentions devant figurer sur les factures et mémoires sont décrites en annexe C de la présente liste.*

Cette rubrique détaille ensuite divers types de dépenses ; nous laisserons de côté celles qui ne concernent qu'exceptionnellement les EPLE pour ne détailler que les plus fréquentes :

40. Dédommagement pour retard de paiement :

401. Paiement des intérêts moratoires et de l'indemnité forfaitaire :

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 ; 20 jours pour les viandes fraîches. A noter que pour la sous-rubrique « 402. Paiement de l'indemnisation complémentaire » on se contentera en EPLE de la décision de l'ordonnateur même si le retard est imputable au comptable.

412. Marchés publics passés selon une procédure adaptée prévue par les articles 28 ou 30 (*) du code des marchés publics :

Les caractéristiques formelles d'un marché public faisant l'objet d'un écrit et entrant dans le champ d'application des articles 28 ou 30 du code des marchés publics, figurent au paragraphe A de l'annexe G de la présente liste. Les mentions suivantes sont nécessaires :

- 1. Identification des parties contractantes.*
- 2. Référence à la délibération ou à la décision autorisant la personne publique à passer le marché.*
- 3. Définition de l'objet du marché.*
- 4. Prix ou modalités de sa détermination.*
- 5. Conditions de règlement.*

Ce décret sur les pièces justificatives date du 20 janvier 2016 et fait référence aux articles du code des marchés publics de 2006 qui a été remplacé par l'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics et par le décret n°2016-360 du 25 mars 2016 relatif aux marchés publics; en attendant un nouveau code de la commande publique. Il conviendra donc d'être attentif, lorsque des articles du code des marchés sont cités par la nomenclature, à se référer à l'ancien texte en attendant une éventuelle actualisation.

() Les articles 28 et 30 du code de 2006 visent les marchés passés selon une procédure adaptée (MAPA).*

4122. Prestations dont le paiement donne lieu à avance, acompte, retenue de garantie, variation de prix ou pénalités :

1. Document écrit encadrant l'avance, l'acompte, la retenue de garantie, la variation de prix ou les pénalités de retard.

2. Mémoire ou facture.

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 de pénalités de retard doit faire l'objet d'un écrit qui n'est pas forcément un contrat*. On rencontrera des dépenses concernées par cette sous-rubrique notamment dans le cadre des contrats de voyage scolaire où il faudra bien joindre au mandat le contrat prévoyant le versement des acomptes avec la facture.

4123. Dépense justifiée par un marché public à procédure adaptée faisant l'objet d'un écrit :

1. Contrat et, le cas échéant, avenant.

2. Mémoire ou facture.

Le décret de janvier 2016 précise 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 peut 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.

Actuellement le seuil pour respecter la nécessité de passer un écrit pour un marché est fixé à la somme de 25 000 € HT. Toute facture présentée au comptable pour paiement au-delà de ce montant doit donc être accompagnée d'un écrit contractualisant le marché : document de MAPA avec acte d'engagement, convention, bon de commande, devis, contrat « classique », 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 des marchés une prestation d'un montant supérieur à 25 000 € HT est nécessairement fixée par un « contrat » écrit et relève donc de cette rubrique 4123 de la nomenclature de 2016.

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* ».

4124. Dépense justifiée par un marché public à procédure adaptée ne faisant pas l'objet d'un écrit :

Mémoire ou facture.

Le représentant du pouvoir adjudicateur est seul responsable de la computation des seuils prévus par le code des marchés publics, 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.

Le comptable n'a pas à s'assurer de l'imputation correcte des dépenses dans les lignes de la nomenclature des marchés publics adoptée par l'établissement qui relève de la seule responsabilité de l'ordonnateur. Il n'a donc heureusement pas à additionner les différentes factures pour des dépenses paraissant homogènes ou constituant une même opération pour déterminer si le seuil actuel de 25 000 € HT pour un marché écrit est atteint ou non.

Cela va dans le sens notamment de l'instruction n° 12-011-M0 du 30 mai 2012 (4) destinée à expliquer la jurisprudence « Polaincourt » du Conseil d'Etat qui apporte des éléments utiles pour le comptable. Cette instruction indique bien qu'il faut distinguer le contrôle de la validité d'une créance et le contrôle de sa légalité. Le premier relève des missions du comptable public, mais pas le second ; et un comptable public ne peut subordonner ses actes de paiement à une appréciation de la légalité interne des pièces justificatives qui lui sont produites. Le comptable n'a par conséquent en aucune façon à vérifier le respect par l'ordonnateur des procédures de passation des marchés publics. Outre ses contrôles habituels (exacte imputation budgétaire et comptable de la dépense, disponibilité des crédits, ...) son contrôle au niveau des marchés publics concerne la présence indispensable des pièces comptables listées par la nomenclature des pièces justificatives du décret de janvier 2016. Avec la jurisprudence « Polaincourt » le juge n'a d'ailleurs aucunement remis en question ce principe de non

contrôle du comptable sur le respect des règles du code des marchés publics par l'ordonnateur puisqu'il a admis qu'un certificat administratif en place d'un document de marché exonérait le comptable et faisait endosser par l'ordonnateur la responsabilité du paiement.

IV.3 - La question posée par ces rubriques.

Venons-en maintenant au point qui peut valablement interroger le comptable : en-dessous du seuil exigeant un écrit une facture mentionnant expressément un contrat comme référence doit elle être accompagnée de ce document ? La question est importante en termes de responsabilité pour le comptable. Mettre le contrat c'est s'imposer un contrôle supplémentaire avec les risques d'une non-conformité qui peut être relevée par le juge. Ne pas le mettre c'est risquer de se le voir reprocher ultérieurement par une jurisprudence nouvelle. Faute de réponse précise et officielle à la date de rédaction de cet article on peut cependant apporter plusieurs éléments de réponse.

Le premier est que la mention « *Tout contrat mentionné dans une pièce justificative (facture, ...) doit être produit à l'appui du mandat* » figure expressément par un renvoi style note de bas de page sous la sous-rubrique « 4123. *Dépense justifiée par un marché public à procédure adaptée faisant l'objet d'un écrit* » et non sous la rubrique plus générale « 412. *Marchés publics passés selon une procédure adaptée prévue par les articles 28 ou 30 du code des marchés publics* ». Cette mention semblerait donc bien ne concerner que la seule rubrique 4123 et non la 4124. Mais on note que sous la rubrique générale 4 figure la note suivante : « *Toute pièce référencée dans un document produit au comptable (facture, contrat, CCAG, CCAP...), nécessaire à ses contrôles, doit lui être produite* » ce qui relativise la pertinence de la remarque précédente.

Autre élément : l'intitulé de la rubrique 4123 est « *Dépense justifiée par un marché public à procédure adaptée faisant l'objet d'un écrit* ». Cette rubrique ne vise pas expressément le seuil de l'article 15 du code des marchés version 2016 mais l'existence d'un écrit pour la dépense en cause. Dans son arrêt du 2 février 2012, Commune de Jarny, n°62824, (5) la Cour des comptes a jugé que si le comptable n'avait pas à contrôler la légalité du mode de passation d'un marché public, il lui appartenait de s'assurer du respect des prescriptions du décret fixant la liste des pièces justificatives pour le paiement des dépenses locales et qu'en l'espèce du moment que « *les factures payées par les mandats litigieux portaient la mention « honoraires dus pour le mois [concerné], suivant convention* » (...); que, dès lors qu'était portée la mention d'une convention sur les factures, application devait être faite des prescriptions de la rubrique 423 « *Prestations fixées par contrat* » de l'annexe du décret ; que ce texte précise que « *tout contrat mentionné dans une pièce justificative (facture, ...) doit être produit à l'appui du mandat* ». En extrapolant cette décision on pourrait considérer que la mention d'un contrat (dont on peut légitimement préjuger du caractère écrit) sur une facture même inférieure au seuil de 25 000 € HT fait relever la dite facture de la rubrique des marchés faisant l'objet d'un écrit.

Un autre élément est que deux jugements de chambres régionales des comptes semblent relativiser la production d'un contrat en deca du seuil des 25 000 € même lorsque son existence est avérée.

La CRC d'Aquitaine Poitou Charentes dans son jugement n°2015-0006 du 11 mars 2015 "commune de Coutras" (6) a considéré que la référence explicite à un marché sur une PJ d'un mandat inférieur au seuil de l'écrit ne suffisait pas à préjuger de l'existence d'un contrat écrit que le comptable devait fournir.

La CRC de Bretagne le 21 mars 2014, "CC de la Côte d'Emeraude" (7), a estimé pour sa part qu'un contrat écrit joint avec la facture n'avait pas à être produit quand le seuil de l'article 11 du CMP n'était pas dépassé.

Cependant il ne s'agit que de jugements de CRC pris dans le cadre de l'ancien décret de 2007 et non d'une jurisprudence de la Cour des comptes. De plus les contours de ces décisions restent flous ; et on peut relever que dans ses conclusions pour le jugement de la CRC d'Aquitaine du 11 mars 2015 le Ministère public avait émis une position contraire à celle prise in fine par la CRC.

En attendant qu'une position claire soit affirmée il semble plus prudent pour le comptable de demander que le contrat écrit soit joint lorsque son existence est mentionnée sans ambiguïté sur une facture et que les éléments de liquidation y font référence (revalorisation par exemple) ; et ce quel que soit le montant de la facture. Ce sera le cas notamment pour les contrats dont on peut légitimement penser qu'ils ont fait l'objet d'un écrit de par leur nature ou leur caractère pluriannuel (contrat de maintenance, de vérification, d'assurance, de location de photocopieurs, conventions de groupement, etc...). La production de ces documents, quel que soit le montant du marché, est le seul moyen pour

le comptable d'effectuer les contrôles qui lui incombent, notamment sur la conformité des éléments de facturation et le caractère libératoire du paiement.

IV.4 - Les sous-rubriques pour les marchés formalisés.

413. Marchés publics passés selon une procédure formalisée prévue par l'article 26 (*) du code des marchés publics :

() L'article 26 du code des marchés 2006 concernent les marchés et accords-cadres passés selon une procédure formalisée.*

Les pièces constitutives d'un marché sont définies par les articles 11, 12 et 13 du code des marchés publics.

Les caractéristiques formelles d'un marché public passé selon une procédure formalisée prévue par l'article 26 du code des marchés publics sont décrites au B de l'annexe G. Les pièces constitutives d'un tel marché comportent obligatoirement :

- 1. L'identification des parties contractantes ;*
- 2. La référence à la délibération ou à la décision autorisant la personne publique à passer le marché ;*
- 3. La définition de l'objet du marché ;*
- 4. La référence à (aux) article(s) du code des marchés publics ou de l'ordonnance de 2005 ou de son décret d'application en application duquel (desquels) le marché est passé ;*
- 5. L'énumération des pièces du marché (avec ordre de priorité) ;*
- 6. Le prix ou les modalités de sa détermination ;*
- 7. La durée d'exécution du marché ou les dates prévisionnelles de début d'exécution et d'achèvement ;*
- 8. Les conditions de réception, de livraison ou d'admission des prestations ;*
- 9. Les conditions de règlement ;*
- 10. Les conditions de résiliation ;*
- 11. La date de notification du marché ;*
- 12. Le comptable assignataire.*

4131. Pièces générales :

41311. Pièces à fournir lors du premier paiement :

1. Pièces constitutives initiales du marché, 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 (les cahiers des clauses administratives générales 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).
2. Le cas échéant, liste des prix ou des tarifs ou des barèmes applicables.
3. S'il y a lieu, copie de l'engagement de la ou des garantie(s) à première demande ou des caution(s) personnelle(s) ou solidaire(s).

41312. Autres pièces générales, le cas échéant :

1. Avenant, acte spécial, ordre de service, ayant des incidences financières.
2. Pour les marchés de fournitures et de services :
En cas de dépassement du montant contractuel prévu au marché, avenant ou, si le marché en prévoit la possibilité, décision de poursuivre.
(...)
5. En cas de marchés à bons de commande :
 - le cas échéant, le bon de commande complétant les dispositions financières du marché relatives aux délais d'exécution ;
 - le cas échéant le bon de commande complétant les dispositions financières du marché relatives aux primes, aux pénalités, uniquement dans le cas où des primes ou des pénalités sont décomptées ;
 - lorsque la date d'exécution des prestations est postérieure à la date de fin du marché, le(s) bon(s) de commande correspondant(s).

4132. Pièces particulières

41321. En cas de reconduction expresse
Décision de reconduction.

IV.5 – Accord-cadre.

414. Marchés passés sur le fondement d'un accord-cadre :

1. Accord-cadre visé par l'article 76 (*) du code des marchés publics.
2. Marché passé sur le fondement de l'accord-cadre : pièces énumérées aux rubriques 412 (marchés publics passés selon une procédure adaptée) et 413 (marchés publics passés selon une procédure formalisée) selon les modalités de présentation de la dépense par l'ordonnateur.

() Les accords-cadres de l'article 76 du code de 2006 sont repris à l'article 4 de l'ordonnance du 23 juillet 2015 et aux articles 78 et suivants du décret du 25 mars 2016.*

Les caractéristiques formelles d'un accord-cadre sont précisées au point C de l'annexe G ; et les spécificités des marchés passés sur le fondement d'un tel accord, au point D.

IV.6 - Paiements à des tiers substitués au créancier initial.

La rubrique **4171. Paiement des créances afférentes à une cession ou à un nantissement de créances** 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.

Le titulaire du marché et tout sous-traitant qui bénéficie du paiement direct peuvent choisir de céder ou de nantir à des établissements de crédit ou à une autre entreprise leur créance, dans les conditions prévues aux articles 106 à 110 du code 2006 des marchés publics reprises désormais aux articles 127 à 131 du décret du 25 mars 2016.

A cette fin, l'ordonnateur remet à sa demande au titulaire du marché soit une copie de l'original du marché, de l'avenant ou du document correspondant, soit un certificat de cessibilité conforme à un modèle défini par l'arrêté du 28 août 2006 relatif au certificat de cessibilité des créances issues de marchés publics. Le titulaire du marché remet cet exemplaire unique ou ce certificat de cessibilité à son cessionnaire (ou au bénéficiaire du nantissement). Ce dernier notifie la cession au comptable assignataire de l'EPLE et lui fait parvenir l'exemplaire unique ou le certificat de cessibilité. La notification d'une cession consentie à une banque, issue de la loi n° 81-1 du 2 janvier 1981 modifiée, dite « loi Dailly », dont les dispositions sont reprises dans le code monétaire et financier, doit être faite par lettre recommandée avec accusé de réception ou par tout autre moyen permettant de donner date certaine. En revanche, la notification d'une cession de droit commun donne lieu à signification par acte d'huissier. La notification ou la signification doit impérativement être faite auprès du comptable de l'EPLE chargé du paiement qui est seul habilité à la recevoir. Ce dernier doit procéder à la vérification que l'acte comporte bien toutes les mentions obligatoires.

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 plus surtout la technique de la cession à un factor.

La rubrique **4173. Paiement à un factor** détaille deux procédés :

41731. Dans le cadre d'une cession :

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.313-25 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 412 et 413 (*ci-dessus*) selon les modalités de présentation de la dépense par l'ordonnateur.
- Dans le cadre d'un marché public faisant l'objet d'un contrat écrit, exemplaire unique du marché, de l'avenant, de l'acte spécial ou de tout document écrit visé à la rubrique 4511, revêtu d'une mention signée par l'autorité compétente pour passer le marché indiquant que cette pièce est délivrée en unique exemplaire en vue de la cession (ou du nantissement) des créances résultant du marché,
ou
Certificat de cessibilité.
- Le cas échéant, attestation de l'établissement de crédit établissant que la cession (ou le nantissement) ne fait pas obstacle au paiement direct de la partie sous-traitée ou a été réduit(e) de manière à réaliser cette condition.

41732. 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 énumérées aux rubriques 412 et 413 (*voir ci-dessus*) 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 de factoring) 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 de factoring.

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

IV.7 - Autres.

4162. Groupement de commandes de plusieurs organismes :

41621. Pièces à fournir dans tous les cas :

Convention constitutive du groupement.

416221. Cas où chaque membre du groupement exécute sa propre partie :

Pièces énumérées aux rubriques 412 et 413 selon les modalités de présentation de la dépense par l'ordonnateur.

Dans le cadre d'un groupement d'achat comportant plusieurs EPLE qui exécutent chacun leurs commandes (groupement d'achat pour les denrées alimentaires par exemple), la convention constitutive sera donc une pièce à rajouter à celles prévues pour les marchés passés en « autonomie ».

41633. Paiement à l'Union des Groupement d'Achat Public (UGAP) :

1. Le cas échéant, convention.
2. Facture ou mémoire.

4182. Paiement dans le cadre d'une transaction :

1. Acte autorisant la transaction.
2. Transaction.
3. Si la transaction met fin au marché, pièces justificatives prévues à la sous-rubrique 41325 (sauf si la transaction intègre les opérations de solde du marché).

41922. Crédit-bail mobilier :

4192211. Premier paiement :

1. Marché.
2. Décompte.

4192212. Autres paiements :

Décompte.

419224. Prolongation du marché de crédit-bail :

Avenant.

419225. 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.

4193. Marchés publics d'assurances :

41931. Première prime :

1. Copie du marché d'assurances.
2. Avis de paiement de l'assureur.

41932. Autres primes :

Avis de paiement de l'assureur.

41933. 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, copie du marché d'assurances modifié ou avenant et avis de paiement.

V - Annexes.

V.1 - Facture.

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.

Annexe C.

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 (*l'arrêté en lettres ou en chiffres par l'ordonnateur est obligatoire lorsqu'une modification a été opérée à la suite d'une erreur commise dans le montant de la facture ou du mémoire établi par le créancier*) :

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

VI - Liens internet.

(1) Décret n° 2016-33 du 20 janvier 2016.

http://www.collectivites-locales.gouv.fr/files/files/finances_locales/listedespj.pdf

- (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/dgfip/BOFiP-GCP/2016/gcp160008.pdf
- (3) L'arrêt « CCAS Polaincourt » du 8 février 2012 -
<http://www.ccomptes.fr/content/download/6063/81829/version/1/file/A57767.pdf>
- (4) Instruction n° 12-011-M0 du 30 mai 2012 – Incidences de la jurisprudence Polaincourt pour les comptables.
http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2012/06/cir_35388.pdf
- (5) Arrêt CC du 2 février 2012, Commune de Jarny, n°62824,
http://www.ccomptes.fr/content/download/6531/89785/version/1/file/JF00121496_JF_INTERNET1.pdf.
- (6) CRC d'Aquitaine Poitou Charentes, jugement n°2015-0006 du 11 mars 2015 "commune de Coutras".
<http://www.ccomptes.fr/Publications/Publications/Commune-Coutras-Gironde>
Consultable dans la revue « Gestion et finances publiques » de janvier-février 2016.
- (7) CRC Bretagne, 21 mars 2014, "CC de la Côte d'Emeraude".
<http://www.ccomptes.fr/Publications/Publications/Communaute-de-communes-Communaute-de-communes-de-la-Cote-d-Emeraude-Pleurduit-Ille-et-Vilaine>