

Le contrôle du comptable sur les pièces justificatives de la dépense

(01/01/23)

La liste des pièces justificatives que l'ordonnateur doit transmettre à l'agent comptable pour le paiement des dépenses de l'EPL est constituée par l'annexe I mentionnée à l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales. Ces pièces justificatives doivent permettre au comptable d'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 (1).

Cette liste est actualisée périodiquement pour suivre les évolutions du droit positif, notamment dégagé par la jurisprudence ; ça été le cas avec le décret n° 2022-505 du 23 mars 2022 (2). Ce texte a fait l'objet d'un article dans le numéro 178 de juin-juillet 2022 de cette revue.

Comme à chaque nouveau décret sur les pièces justificatives de la dépense, une instruction est parue pour expliciter le texte. Il s'agit de l'instruction BOFIP-GCP-22-007 du 06 mai 2022 (3) qui rappelle les principes fondamentaux ainsi que les modalités pratiques d'application de la liste des pièces justificatives.

Depuis plusieurs années la jurisprudence administrative a précisé la nature et la portée du contrôle du comptable public sur les pièces justificatives qui lui sont transmises par l'ordonnateur à l'appui des mandats de dépense. La volonté du Conseil d'État a été de clarifier l'état du droit en vigueur, souvent même en opposition avec les décisions de la Cour des comptes.

Etant antérieure au décret n° 2022-1605 du 22 décembre 2022 cette instruction ne tire pas les conséquences du nouveau régime juridictionnel de la responsabilité des gestionnaires publics (RGP) (4) ; mais son étude est cependant utile aux comptables publics pour adapter leur contrôle à l'évolution jurisprudentielle intervenue depuis le précédent texte de 2016. De plus, même si la disparition de la responsabilité personnelle pécuniaire du comptable (RPP) a diminué grandement les risques en cas de défaut de contrôle de sa part, il n'a pas fait disparaître son obligation de contrôle. Et il serait imprudent de croire que le comptable n'aurait plus à exercer ce contrôle de manière aussi approfondie ou sérieuse que par le passé. Comme tout gestionnaire public, le comptable relève désormais du régime commun de la RGP. Ainsi l'article L131-9 du code des juridictions financières sanctionne, à compter du 1er janvier 2023, les fautes graves ayant causé un préjudice financier significatif par le non-respect des règles d'exécution des recettes et des dépenses ou de la gestion des biens publics. Le caractère significatif du préjudice financier est apprécié en tenant compte de son montant au regard du budget de l'entité (donc de l'EPL) ; il n'est donc pas nécessaire que ce montant soit très élevé. On ne saurait préjuger des décisions qui seront prises par la nouvelle juridiction, ni de sa volonté éventuelle de limiter les effets pervers de la disparition de la RPP sur la qualité du contrôle comptable ; et c'est pourquoi il apparaît toujours nécessaire de connaître les évolutions jurisprudentielles détaillées dans cette instruction.

I - Généralités sur le contrôle des pièces justificatives prévues par le décret.

Dans son introduction le décret du 23 mars 2022 vient rappeler les trois principes fondamentaux régissant la liste des pièces justificatives des dépenses, repris dans l'instruction du 6 mai 2022 :

- 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 et aux comptables.

Cette liste constitue le maximum des pièces exigibles par le comptable ; il est donc anormal pour le comptable de demander d'autres justificatifs que ceux de la liste.

La liste constitue le minimum des pièces justificatives exigibles par le comptable. Les ordonnateurs doivent donc produire au comptable toutes les pièces prévues par la liste des pièces justificatives. Il ne leur est 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.

L'instruction rappelle également que l'article D.1617-23 du Code général des collectivités territoriales, applicable aux EPLE, 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* ».

Concernant le service fait il convient de distinguer la certification, matérialisée par la signature du bordereau par l'ordonnateur, et la constatation qui est la vérification de la livraison des fournitures ou la réalisation des prestations, qui permet ensuite à l'ordonnateur de certifier le service fait. Dans l'hypothèse où le comptable disposerait d'éléments induisant un doute sérieux sur la réalité du service fait, il doit suspendre le paiement de la dépense en attendant que l'ordonnateur lève le doute. La vérification du service fait relevant du gestionnaire, un comptable qui exercerait également cette fonction pourrait engager sa responsabilité sur le fondement de l'article L.131-9 du CJF du nouveau texte sur la RGP en payant une facture alors qu'il est censé savoir que la certification du service fait est erronée.

Concernant le contrôle du caractère exécutoire des pièces, ce point est détaillé à la rubrique III.3 de cet article.

L'instruction précise par ailleurs que, sauf en cas de cession ou de nantissement de créances afférent à un marché public, la production au comptable de copies, duplicatas ou photocopies des pièces justificatives est admise.

Pour les utilisateurs d'Op@le, la section 3 du chapitre 2 de l'instruction traite en détail de la dématérialisation des pièces nécessaires à l'exécution de la dépense et du cadre règlementaire de la facturation électronique. A noter un point d'attention s'agissant de l'affacturage par subrogation des factures en mode Chorus Pro : il faut que la mention subrogative (voir la rubrique 41632 du décret de mars 2022) (5) soit indiquée dans le corps de la facture elle-même et non dans un document annexe.

II - Contrôle de la production de toutes les pièces justificatives énumérées par le décret.

A chaque type de dépense correspond une liste des pièces justificatives devant être fournies au comptable à l'appui du mandat (formulation GFC) ou de la demande de paiement (formulation Op@le). La première vérification, mise à la charge du comptable, consiste à contrôler la correcte imputation de la dépense ; puis, en fonction de cette imputation, la production effective par l'ordonnateur des pièces listées à l'annexe du décret. Comme il est écrit supra, il est inutile pour le comptable de demander des PJ non prévues par la nomenclature. Ainsi, par exemple, pour certains types de dépenses une délibération du CA sera requise alors que dans d'autres cas cette obligation n'existera pas.

Il faut noter qu'une pièce énumérée par la liste peut être constituée par « l'ensemble indissoluble » de plusieurs documents (contrat + avenants par exemple) ; et que lorsque les pièces prévues par la liste renvoient le soin à d'autres pièces de préciser des éléments sur lesquels portent les contrôles du comptable, ces dernières pièces doivent être également produites.

III - Nature du contrôle du comptable.

Le comptable doit également vérifier la régularité formelle de ces pièces justificatives. Mais en vérifiant le contenu des pièces justificatives, il ne peut toutefois pas se livrer à une appréciation de l'opportunité des décisions prises par l'ordonnateur, ni à un contrôle de leur légalité au fond.

Durant des années la différence entre légalité au fond et légalité formelle a été une source de questionnement pour les comptables, que les interprétations divergentes entre la Cour des comptes et le Conseil d'Etat n'ont pas facilitée. Heureusement, de récentes décisions du Conseil d'Etat sont venues expliciter un peu plus le sujet.

La position du Conseil d'Etat est résumée par ce considérant de l'arrêt du 28 décembre 2019 de l'arrêt « SDIS de Gironde » : « *Il résulte de ces dispositions que, pour apprécier la validité des créances, les comptables doivent notamment exercer leur contrôle sur la production des justifications. À ce titre, il leur revient d'apprécier si les pièces fournies présentent un caractère suffisant pour justifier la dépense engagée. 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. 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. Par suite, sous réserve des obligations qui viennent d'être rappelées, il n'appartient pas au comptable, en principe, de vérifier la compétence des auteurs des actes administratifs fournis au titre des pièces justificatives de la dépense ».

III.1 - Le contrôle de la compétence du signataire des pièces justificatives.

Une des questions portait sur le contrôle de la compétence du signataire d'un acte juridique (par exemple du signataire d'un contrat). En 2018 et 2019, le Conseil d'État s'est prononcé à plusieurs reprises en retenant une interprétation stricte de l'article 19 du décret du 7 novembre 2012 : « *Le comptable public est tenu d'exercer le contrôle :... 2° S'agissant des ordres de payer : a) De la qualité de l'ordonnateur ; ...* ». Il a ainsi considéré que le comptable devait se limiter à vérifier uniquement la qualité de la personne ayant donné l'ordre de payer ; mais qu'il ne lui revenait désormais plus de vérifier la qualité de la personne ayant signé les pièces justificatives, ni la compétence des auteurs des actes administratifs fournis au titre des pièces justificatives de la dépense. Voir notamment l'arrêt « ENFA » du 4 mai 2018 et son considérant : « *Ces dispositions ne sauraient, en revanche, être interprétées comme mettant, à ce titre, à la charge des comptables l'obligation de vérifier la compétence de l'autorité ayant pris la décision qui constitue le fondement juridique de la dépense, les comptables n'ayant, d'ailleurs, pas le pouvoir de se faire juges de la légalité de cette décision* ». Autrement dit, l'incompétence du signataire de la décision qui constitue le fondement juridique de la dépense ou de l'acte justifiant cette dépense ne relève plus du contrôle du comptable qui n'est pas juge de la légalité des PJ.

Il s'agit d'une précision importante dont les effets concernant les EPLE doivent encore faire l'objet d'une étude. Ainsi, on peut interpréter cette jurisprudence comme impliquant que, s'agissant par exemple d'un contrat pluriannuel, le comptable n'a plus à vérifier si l'ordonnateur ou son délégataire avaient compétence pour engager l'établissement, ou qu'il avait reçu délégation du CA pour la signature des marchés annuels. Cette analyse demandant encore confirmation de la part de la DAF.

III.2 - Le contrôle de la qualité de l'ordonnateur.

Ce contrôle reste essentiel et ne présente pas de difficulté. L'arrêté du 25 juillet 2013 fixe les modalités d'accréditation des ordonnateurs auprès des comptables publics assignataires en application de l'article 10 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. Pour les EPLE la qualité d'ordonnateur doit être attesté par la communication au comptable de deux documents : un formulaire conforme au modèle I annexé à l'arrêté du 25 juillet 2013 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.

Le contrôle du comptable sur la qualité de l'ordonnateur consiste donc à s'assurer que la personne qui a signé un bordereau de mandats a bien été accréditée en qualité d'ordonnateur :

- Vérifier que le bordereau est signé et par qui. A noter que la signature ne peut être que manuscrite ou électronique (pas de griffe, scan, etc...).
- Vérifier que le signataire a bien été nommé ordonnateur de l'établissement.
- Si ce n'est pas le cas, vérifier si le signataire a reçu délégation de l'ordonnateur et si la signature du bordereau entre dans le champ de sa délégation.

III.3 - Le contrôle du caractère exécutoire des pièces.

Ce contrôle est un contrôle de la régularité en la forme des pièces transmises. Jusqu'alors, il consistait à s'assurer qu'elles émanaient de l'autorité régulièrement habilitée à les édicter et qu'elles étaient exécutoires. Suite aux évolutions réglementaires et jurisprudentielles évoquées ci-dessus, ce contrôle est désormais limité au contrôle de leur caractère exécutoire.

Quand la réglementation impose la présence d'une pièce obligatoire, il convient de faire attention au caractère exécutoire de la pièce produite. Il en va de même, si non prévu par la réglementation, un acte a été ajouté en pièce jointe. Mais ce contrôle n'est effectué que sur les PJ transmises, et si un acte du CA n'est pas requis par la liste du décret il n'a pas à être joint au mandat.

Ce contrôle du caractère exécutoire renvoie au particularisme du régime des actes de l'EPLE. Si normalement un acte est exécutoire dès sa publication ou sa notification, le régime des actes des EPLE soumet certains actes à une obligation de transmission (article R421-54 et R421-55 du code de l'éducation).

Ce sera notamment le cas de la passation des marchés d'un montant supérieur au seuil des marchés formalisés ainsi que des contrats pluriannuels.

On a vu que l'article D. 1617-23 du CGCT disposait que «*la signature [...] du bordereau récapitulatif des mandats de dépense emporte certification du caractère exécutoire des pièces justifiant les dépenses concernées*».

Cette simplification du processus de certification du caractère exécutoire des pièces ne prive pas le comptable de toute capacité de contrôle. Ainsi, le comptable qui pourrait établir que la certification du caractère exécutoire d'une pièce est inexacte doit suspendre le paiement de la dépense correspondante sur le fondement de l'article 38 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Par ailleurs, il faut préciser que certaines pièces justificatives, lorsqu'elles constituent des écrits créateurs de droits et obligations, doivent être signées en elles-mêmes pour produire leurs effets juridiques et devenir exécutoires.

C'est notamment le cas des contrats de la commande publique qui doivent être signés par les deux co-contractants pour être exécutoires, la signature du bordereau de mandat n'étant pas suffisante pour attester de leur caractère exécutoire. Cela ne va pas sans poser problème s'agissant de certains types de contrats, comme la téléphonie, où les EPLE ont parfois des difficultés pour obtenir une signature de leur co-contractant. L'instruction du 12 juin 2017 (6) précise que ces pièces justificatives doivent être signées électroniquement en cas de dématérialisation native. En cas d'une dématérialisation duplicative d'une pièce justificative originale papier signée, cette copie duplicative est suffisante.

Lorsque les contrats sont constitués par les documents de consultation du marché public et la proposition du candidat retenu, la signature du co-contractant est celle figurant sur l'acte d'engagement et pour l'EPLE celle sur la notification du marché.

Le contrat (le marché) ne prend effet qu'à la date de réception de sa notification par le prestataire ; ceci en application de l'article R.2182-4 du Code de la commande publique. En présence d'un marché écrit, le comptable devra donc disposer, par tout moyen, de la date de notification du marché, pour s'assurer que la réalisation des prestations à payer n'est pas antérieure à la prise d'effet du contrat. L'annexe G du décret de mars 2022 énonçant les mentions obligatoires dans les PJ des marchés fait d'ailleurs référence à cette date de notification. Cette disposition ne pose pas de problème en EPLE du moment que sont respectées les règles de l'engagement et que sont évitées les « régularisations » de commande. La notification d'un marché écrit résultant généralement de l'envoi du bon de commande (ou engagement juridique en terminologie Op@le) daté et signé qui est joint à la facture en application du décret du 23 mars 2022.

III.4 - L'interdiction d'un contrôle de légalité des pièces.

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, et notamment à l'intérêt public de la dépense concernée.

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

Pour autant, lorsqu'un comptable constate qu'il doit exécuter un acte manifestement illégal, il doit le signaler comme l'indique le nouvel article L.131-7 du Code des juridictions financières : « *Dans les conditions prévues par décret, le comptable peut signaler à l'ordonnateur toute opération qui serait de nature à relever des infractions prévues à l'article L. 131-9* ». Nota : à la date de rédaction de cet article le décret mentionné n'était pas paru.

III.5 - Le contrôle de cohérence des pièces produites.

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 en attendant que l'ordonnateur apporte les réponses nécessaires. Cet examen de la cohérence des pièces justificatives doit être réalisé à partir de l'ensemble des éléments dont dispose le comptable.

La contradiction de pièces justificatives peut révéler « un doute sérieux » sur l'exactitude de la justification du service fait ; elle peut démontrer aussi que les certifications établies par l'ordonnateur sont inexactes ou encore révéler une erreur de liquidation. Un exemple d'incohérence peut consister en des dates différentes entre l'ordre de mission et l'état pour un remboursement de frais de déplacement.

Enfin, le comptable doit interpréter les actes remis en justification de la liquidation de la dépense conformément aux lois et règlements ; mais cette interprétation ne saurait le conduire à opérer un contrôle de légalité.

Avec la disparition de leur responsabilité personnelle et pécuniaire les comptables des EPLE sont à un tournant de leur métier ; et leur positionnement futur dépendra pour une grande part du maintien d'un contrôle rigoureux et compétent sur les actes de l'ordonnateur en matière de dépenses et de recettes.

(1) <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000026597003/>

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

(3) https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/BOFiP-GCP/2022/05-2022/gcp220007.pdf?v=1672827426

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

(5) Affacturage par subrogation par lequel une entreprise transfère une créance à un factor. La mention devant figurer sur la facture est : « *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.* ».

(6) <https://www.legifrance.gouv.fr/download/pdf/circ?id=42323>