

Les contrôles du comptable sur les contrats

La jurisprudence montre que le juge des comptes est particulièrement rigoureux sur les contrôles que le comptable doit exercer sur les contrats qui sont exigés à l'appui des mandatements, allant même jusqu'à sanctionner l'absence d'avenant pour une modification de l'indice de revalorisation (voir ci-après). Il convient de garder à l'esprit que par contrats on n'entend pas seulement certains documents établis par nos fournisseurs et portant ce nom mais aussi les documents que nous sommes amenés à rédiger pour passer nos marchés publics.

Afin d'éviter des débits et des amendes le comptable doit vérifier avec attention un certain nombre de points.

Contrôle de la présence du contrat.

Il y a deux cas où le comptable se doit d'exiger la production d'un contrat à l'appui de la demande de paiement d'une facture : lorsque celle-ci est supérieure à 25 000 € HT et lorsqu'elle mentionne l'existence d'un contrat.

Application de la réglementation des marchés publics.

Nous savons que, sauf de rares exceptions, toutes les commandes passées par un EPLE, tous les contrats qu'il signe, sont des marchés publics quel que soit leur montant. Or la réglementation des marchés publics impose que le marché soit passé sous forme écrite dès qu'est atteint le seuil de 25 000 € HT. Cela a une incidence pour le comptable qui doit faire application de la jurisprudence dégagée par l'arrêt « CCAS Polaincourt » du 8 février 2012. Dans cet arrêt, et par la suite dans plusieurs autres arrêts et jugements, les juges ont mis en débet des comptables pour avoir effectué plusieurs paiements sur la base de la seule production d'une facture alors que les juges estimaient que, dès lors que les marchés et accords-cadres devaient être passés sous forme écrite du fait de leur montant, le comptable devait disposer d'un contrat en plus d'un mémoire ou d'une facture au moment du paiement.

Toute facture présentée au comptable pour paiement au-delà du seuil de 25 000 € HT 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.... 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. 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* ». Cette jurisprudence « Polaincourt » a fait l'objet d'un article complet dans le numéro 134 de cette revue auquel il conviendra de se reporter le cas échéant.

Mention du contrat sur la facture.

L'annexe du décret n° 2016-33 du 20 janvier 2016 fixant la liste des pièces justificatives des dépenses des collectivités locales (et donc des EPLE) a tiré les conséquences de la jurisprudence « Polaincourt » en termes de pièces justificatives. Cela a conduit à la création de deux sous rubriques dans la nomenclature de 2016 :

- 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.*

Pour la rubrique 4124. « *Dépense justifiée par un marché public à procédure adaptée ne faisant pas l'objet d'un écrit* » la pièce justificative au mandat sera constituée par un mémoire ou une facture.

Pour la rubrique 4123. « *Dépense justifiée par un marché public à procédure adaptée faisant l'objet d'un écrit* » les pièces justificatives seront :

1. Contrat et, le cas échéant, avenant.
2. Mémoire ou facture.

A noter que 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* ».1

Il en ressort que si, au-delà de 25 000 € HT il faut un document, en deçà de ce montant il faut joindre le contrat ou la convention lorsque la facture concernée en fait mention et s'y réfère, puisque dans ce cas la facture atteste de l'existence d'un écrit. Il arrive cependant qu'une facture fasse état d'un contrat alors qu'il n'existe à la base qu'un simple engagement, voire qu'un échange de courriels ; dans ce cas le comptable prendra la précaution de demander copie du bon de commande ou attestation de l'ordonnateur sur l'absence de contrat formalisé.

On peut citer à l'appui de cette analyse l'arrêt d'appel n° 62824 du 2 février 2012, « Commune de Jarny ». Un comptable avait été mis en débet suite au paiement d'honoraires à un avocat sans que la convention mentionnée sur la facture soit jointe au mandat. En appel devant la cour des comptes le comptable faisait valoir que le code des marchés publics n'exigeait pas une convention ou un contrat compte tenu du montant en cause. Le juge a confirmé que si le comptable n'avait pas à contrôler le respect par l'ordonnateur du code des marchés, il lui appartenait de contrôler la présence des pièces justificatives exigées par l'annexe du décret n° 2007-450 du 25 mars 2007 (ancien texte sur les PJ). Ors du moment que la facture comportait la mention « *honoraires dus (...) suivant convention* » il fallait se référer à la rubrique 423 de cette annexe qui indique, pour les prestations fixées par contrat, que tout contrat avec le cas échéant son avenant ou convention mentionné dans une pièce justificative (facture,...) doivent être produits à l'appui du mandat.

Contrôle de la qualité du signataire.

Le contrat doit être signé.

Cela peut paraître évident mais il faut que le contrat soit signé ; et signé des deux parties. Il arrive qu'avec les allers-retours entre l'établissement et le fournisseur, on n'ait pas toujours un contrat comportant les deux signatures à joindre à la facture. De même dans le cas d'un document de marché (valant contrat on le rappelle) il faut s'assurer d'avoir l'acte d'engagement signé du fournisseur ainsi que la notification du marché à ce fournisseur.

Il faut ensuite que le signataire ait autorité pour signer le contrat et engager l'établissement. On voit parfois des contrats signés par un adjoint sans délégation, un gestionnaire ou un DDFTP (Directeur Délégué aux Formations Professionnelles et Technologiques). Ainsi des contrats de fournitures ou de services signés non par l'ordonnateur ou son délégataire mais par un agent comptable ont entraîné la mise en jeu de la responsabilité de ce dernier.

Or, de même que l'agent comptable doit veiller à ce que les mandatements soient effectués par des personnes dûment accréditées, il doit vérifier la qualité du signataire du contrat. Il appartiendra donc à l'agent comptable de s'assurer que c'est bien l'ordonnateur qui est le signataire ; ou que, le cas échéant, l'acte de délégation qui lui aura été transmis par l'ordonnateur prévoyait bien la possibilité de signature du contrat par un adjoint. Il n'est sans doute pas inutile de rappeler que seul l'ordonnateur ou ses adjoint ayant reçu délégation peuvent signer les bons de commande qui ont valeur de contrat et peuvent donc être exigés comme tel à l'appui d'une facture.

D'ailleurs l'instruction du 28/04/2016 qui explicite le décret sur les PJ mentionne dans les contrôles du comptable le contrôle de la compétence de l'auteur de l'acte servant de pièce justificative : *"Les pièces justificatives sont régulières en la forme lorsqu'elles émanent de l'organe compétent. Le comptable doit, avant de procéder au paiement, contrôler la compétence de l'auteur de la décision administrative remise en justification du paiement (Cour des comptes, 5 juillet 1967, Intendants du lycée d'État Jacques-Decour à Paris; Conseil d'État, 20 mars 1970, Boissenin, req. N° 74664). La compétence de l'auteur d'une décision administrative s'apprécie au regard des textes fixant le statut des personnes morales de droit public concernées."*

La signature doit être autorisée.

Il ne suffit pas que le contrat soit signé par l'ordonnateur ou son délégataire, il faut également que celui-ci ait eu l'autorisation de le signer.

On retrouve ici le contrôle du comptable sur l'existence de la délégation donnée par le conseil d'administration de l'établissement pour signer les marchés dont l'incidence financière est annuelle ; ceci en application de l'article R.421-20 du code de l'Éducation. On sait qu'un marché public est un

contrat et que par conséquent il faut que le conseil d'administration ait donné délégation pour que l'ordonnateur puisse le signer mais uniquement dans le cas où son incidence est annuelle. Un contrat dont l'incidence serait pluriannuelle devra obligatoirement faire l'objet d'un acte d'autorisation particulier du CA que le comptable devra exiger.

Cette notion d'incidence annuelle ne va pas sans poser des questions d'interprétation mais on peut se référer à la réponse de la DAF du 14 février 2013 qui écrivait : , « *qu'un marché qui s'exécute sur deux exercices, mais qui est payé dans sa totalité avant service fait conformément à la réglementation en vigueur (paragraphes 14311 et 14312 de l'instruction M9.6), et dont la reconduction est expresse pourra être considéré comme annuel, afin de faciliter la gestion des abonnements par exemple* ».

Contrôle de l'existence du contrat.

Autre évidence : il faut que le contrat existe toujours au moment du paiement. Il arrive pourtant que le comptable soit parfois confronté à une facture établie en référence à un contrat qui n'a plus d'existence légale. Plusieurs causes sont possibles mais on ne traitera ici que le contrôle du comptable sur la durée de validité du document. L'agent comptable doit regarder attentivement les clauses de durée et de mode de reconduction du contrat ou du marché.

Tacite reconduction.

La reconduction d'un marché public, donc d'un contrat ayant cette caractéristique, s'entend comme le renouvellement des obligations contractuelles à l'identique sur une période déterminée par le marché. La reconduction peut être expresse ou tacite. Si la reconduction du contrat est tacite, elle doit être normalement prévue dans le marché initial avec le nombre de reconductions maximales. Dans ce cas ce contrat à un caractère pluriannuel et doit donc faire l'objet d'une autorisation du CA ; et il est automatiquement reconduit dans la limite du nombre de reconductions fixé à l'origine. Face à une clause du type : « *contrat conclu pour une durée d'un an, reconductible par tacite reconduction chaque année pour une durée maximale de quatre ans* », le comptable devra vérifier que la facture ne concerne pas une cinquième année ou que les prestations facturées ne sont pas intervenues après la quatrième année à la date de signature (ou d'effet) du contrat. A noter qu'un avenant autorisé par le CA (puisque contrat pluriannuel) peut le cas échéant prolonger le contrat au-delà de sa durée initiale et devra donc être fourni au comptable, et que le contrat peut prévoir une date de début différente de sa date de signature.

Un contrat qui ne précise pas le nombre maximal de reconductions ne respecte pas la réglementation des marchés publics mais le comptable n'est pas juge du respect par l'ordonnateur de cette réglementation. Si aucune clause ne fixe la fin d'un contrat en tacite reconduction, il existe tant qu'il n'est pas résilié.

Reconduction expresse.

Le contrat peut aussi prévoir que la reconduction est soumise à une décision expresse de l'établissement. La décision doit alors être notifiée par écrit au fournisseur avant la date d'échéance du contrat. En effet, la reconduction s'entend comme étant le prolongement d'un même contrat, et non comme un nouveau marché. Si l'ordonnateur n'a notifié aucune décision avant l'échéance du contrat, les relations contractuelles entre l'EPLÉ et le fournisseur s'arrêtent et le contrat n'existe plus. Le comptable doit donc avoir la preuve que l'ordonnateur a bien notifié la décision de reconduction du contrat et que la facture qui lui est présentée est légitime. A défaut il se retrouvera à payer une facture basée sur un contrat inexistant. Il est donc indispensable que la notification soit jointe au contrat et à la facture concernée.

Contrôle de la concordance des éléments du contrat.

Le comptable se doit de lire avec attention le contrat ou les documents du marché qui lui sont fournis par l'ordonnateur. Outre la date d'effet, la durée, les modalités de reconduction et de fin, il doit aussi faire attention aux modalités d'exécution (pénalités, acomptes, etc...) et exiger tous les justificatifs figurant dans le contrat ; cela a été notamment rappelé par l'arrêt du 6 septembre 2013 « CBCM » : « *Considérant que M. X a exécuté la dépense en cause sans être en mesure au moment du paiement, en l'absence des pièces requises par le marché, de s'assurer des contrôles réglementaires,*

de la production des justificatifs, de la vérification de la justification du service fait et de l'exactitude des calculs de liquidation, toutes diligences expressément prévues à l'article 13 du décret no 62-1587 du 29 décembre 1962 susvisé, à défaut desquelles il y a lieu de mettre en jeu sa responsabilité personnelle et pécuniaire de comptable public ; ». En l'espèce le marché prévoyait un certain nombre de pièces complémentaires qui auraient dues être fournies au comptable pour qu'il puisse exercer la totalité de son contrôle.

Avenants.

Le comptable doit vérifier la conformité des éléments détaillés sur la facture avec les clauses figurant dans le contrat. Toute incohérence entre la facture et le contrat doit conduire l'agent comptable à suspendre le paiement et à demander à l'ordonnateur de justifier ces différences. Dans ce domaine, comme dans d'autres au niveau de son contrôle des pièces justificatives, le comptable doit faire abstraction de sa casquette de gestionnaire et de ses connaissances du dossier. Il doit se mettre à la place du vérificateur qui n'a pour juger de la conformité du paiement que la facture et le contrat : les pièces qui sont jointes au mandat sont-elles suffisantes, claires, explicites, conformes et sans ambiguïté. Il en va notamment du prix : celui figurant sur la facture est-il le même que celui prévu au contrat ? Les prestations facturées sont-elles celles couvertes par le marché ? Toute modification des engagements contractuels doit faire obligatoirement l'objet d'un avenant. Si une prestation est hors contrat et n'a pas fait l'objet d'un avenant elle doit être facturée à part et justifiée le cas échéant par un document de l'ordonnateur (bon de commande hors marché par exemple).

Le comptable doit être intransigeant sur le fait que seule la production d'un avenant exécutoire peut le conduire à accepter de payer une facture non conforme dans tous ses éléments au contrat.

Revalorisation.

Le risque principal pour le comptable concernant les contrats d'un EPLE qui sont généralement simples, concerne les clauses de prix et notamment d'indexation des tarifs chaque année. Si le contrat ne prévoit pas de revalorisation du tarif il ne peut y avoir modification au fil du temps sans avenant. Si la revalorisation est prévue elle doit s'appliquer à la date prévue par le contrat et selon la formule de révision indiquée. Il serait dommage d'avoir un débet et une amende parce qu'on a accepté une facture revalorisant le prix de la copie du photocopieur au 1 décembre alors que la date anniversaire du contrat était le 1 janvier. Le comptable - et avant lui le gestionnaire - doit également vérifier l'application et les calculs lorsqu'un contrat prévoit un indice de révision de prix. Cela n'est pas toujours évident et nécessite une recherche internet pour connaître les fluctuations des indices mais c'est l'application du contrôle obligatoire sur les éléments de liquidations. Dans le cadre d'un marché il est cependant possible de prévoir que le fournisseur communiquera à l'EPLE les éléments de calcul de son pourcentage d'augmentation, ce qui facilite le contrôle.

Pour terminer et démontrer, s'il en était besoin, toute la complexité et la difficulté du métier d'agent comptable, citons l'arrêt du 4 avril 2013 « Commune d'Aulnay-sous-Bois » qui précise qu'on ne peut remplacer un indice de révision contractuel qui n'existe plus par un nouveau indice sans un avenant : *« Attendu qu'ainsi le contrôle de la validité de la créance comprend celui de l'exactitude des calculs figurant dans les pièces justificatives ; qu'en particulier, dans le cas d'un marché, le comptable doit s'assurer que le montant porté sur la facture est conforme aux règles de détermination du prix définies au marché ; que, lorsque les pièces fournies sont insuffisantes ou contradictoires, il appartient au comptable de suspendre le paiement jusqu'à ce que l'ordonnateur lui ait produit les justifications nécessaires ; (...) Attendu que la transmission de la facture de l'entreprise cocontractante au comptable par le maire de la commune ne pouvait valoir consentement de l'ordonnateur au choix du nouvel indice ; que face à la contradiction existant entre le marché et la facture, il revenait au comptable de surseoir à payer dans l'attente de la production d'un avenant, valablement signé par les deux parties, et procédant à la modification de l'indice ; qu'il est constant qu'un tel avenant n'est pas intervenu ; que la dépense a donc été irrégulière ; qu'ainsi l'argument tenant au vide juridique né de la disparition de l'indice et celui tenant à la pertinence du nouvel indice manquent en droit... ».*