

L'agent comptable et le contrôle de l'imputation budgétaire

Un arrêt récent du Conseil d'État, [arrêt n°376324](#) du 23 décembre 2015, Caisse de la commune de Bulgnéville, vient, dans un considérant important, d'apporter des précisions sur la nature et l'étendue du contrôle que doit exercer le comptable en matière d'imputation des dépenses.

« Considérant qu'il résulte de ces dispositions, d'une part, que pour contrôler l'exacte imputation des dépenses, les comptables doivent être en mesure de déterminer la nature et l'objet de la dépense ; que, d'autre part, pour apprécier la validité des créances, ils doivent notamment exercer leur contrôle sur la production des justifications ; qu'à ce titre, il leur revient d'apprécier si les pièces fournies présentent un caractère suffisant pour justifier la dépense engagée ; que pour établir ce caractère suffisant, il leur appartient de vérifier, en premier lieu, si l'ensemble des pièces requises au titre de la nomenclature comptable applicable leur ont été fournies et, en deuxième lieu, si ces pièces sont, d'une part, complètes et précises, d'autre part, cohérentes au regard de la catégorie de la dépense définie dans la nomenclature applicable et de la nature et de l'objet de la dépense telle qu'elle a été ordonnancée ; que si ce contrôle peut conduire les comptables à porter une appréciation juridique sur les actes administratifs à l'origine de la créance et s'il leur appartient alors d'en donner une interprétation conforme à la réglementation en vigueur, ils n'ont pas le pouvoir de se faire juges de leur légalité ; qu'enfin, lorsque les pièces justificatives fournies sont insuffisantes pour établir l'exacte imputation de la dépense ou la validité de la créance, il appartient aux comptables de suspendre le paiement jusqu'à ce que l'ordonnateur leur ait produit les justifications nécessaires ; »

Cet [arrêt n°376324](#) qui confirme la position de la cour des comptes est l'occasion de revenir sur les contrôles exercés le comptable en matière d'imputation des dépenses.

Le contrôle des dépenses

L'exécution des dépenses est partagée entre les ordonnateurs et les comptables. Les ordonnateurs engagent, liquident et, sauf exception, ordonnent (ou mandatent) les dépenses, dont les comptables assurent le paiement.

Avant de régler les dépenses, les comptables sont tenus d'exercer les contrôles prévus à

l'article 19 2° et à l'article 20 du règlement général sur la comptabilité publique (décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique).

Le contrôle de l'article 19 2° porte sur 5 points :

- **la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué,**
- **la disponibilité des crédits,**
- **l'exacte imputation des dépenses au regard des règles relatives à la spécialité des crédits,**
- **la validité de la créance dans les conditions prévues à l'article 20,**
- **le caractère libératoire du règlement.**

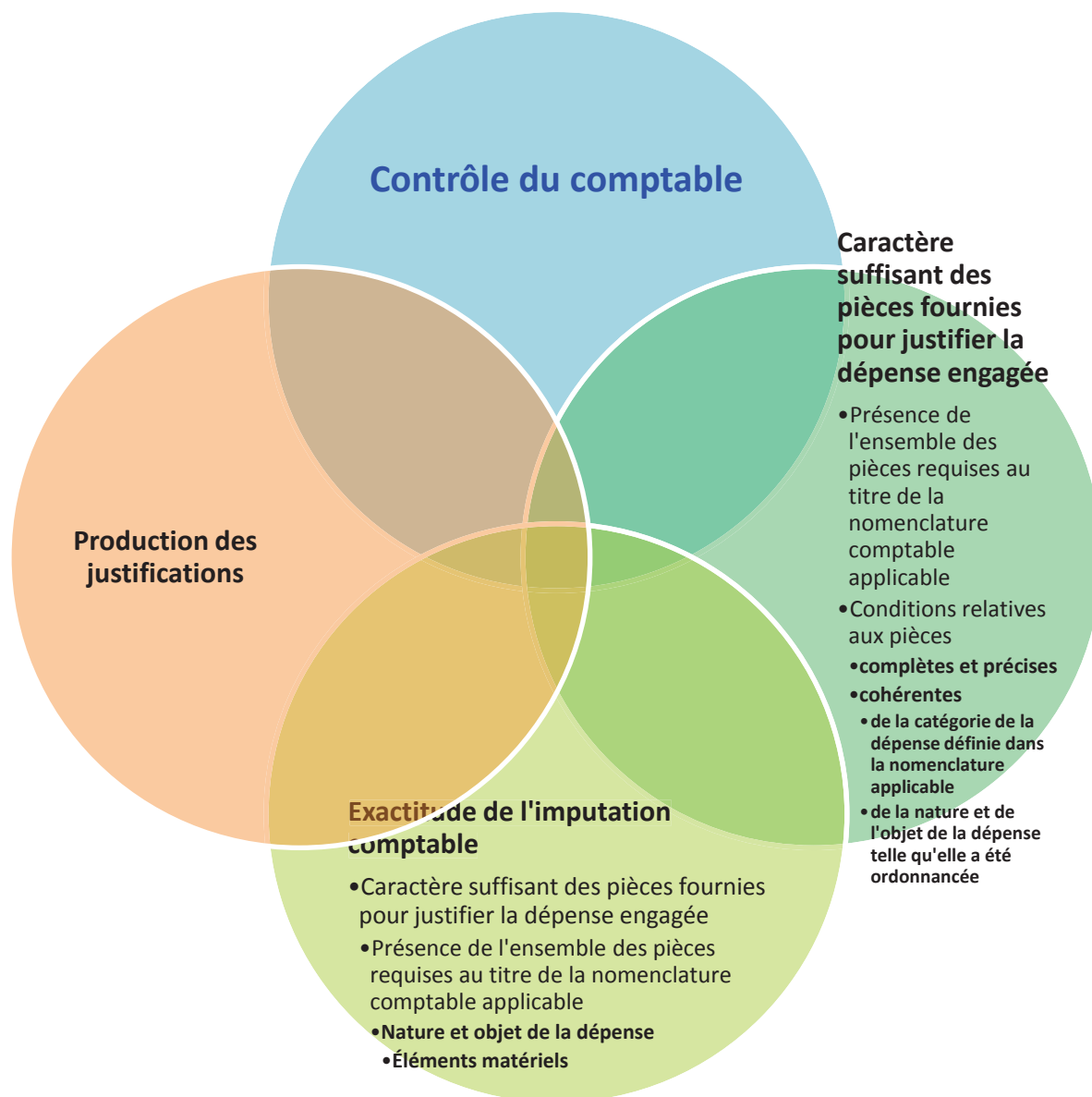
Le contrôle de la validité de la créance porte, en vertu de l'article 20, sur deux aspects de la dépense : d'une part, « la justification du service fait et l'exactitude des calculs de liquidation » et d'autre part, « l'intervention préalable des contrôles réglementaires et la production des justifications ». Enfin, doit être vérifiée l'application des règles de prescription et de déchéance.

✚ En synthétisant les articles 19 et 20 du règlement général, **les comptables sont donc tenus d'exercer trois types de contrôles sur les dépenses :**

1. vient en premier le contrôle de la production des justifications, les fameuses pièces justificatives qui sont le point de départ des contrôles réglementaires, pour ne pas dire de l'activité comptable tout entière ;
2. vient ensuite le contrôle de la régularité des opérations financières, requis à l'article 20 au titre de la validité de la créance, qui renvoie aux conditions de l'article 19 (disponibilité des crédits, l'exacte imputation des dépenses, etc.) mais aussi à la régularité des opérations définies aux articles 29 et suivants, notamment l'émission des titres de paiement ;
3. le comptable contrôle enfin ce qu'on peut appeler le bien-fondé de la dette, qui porte sur la justification du service fait et l'exactitude des calculs de liquidation.

Le contrôle de l'imputation budgétaire

- ✚ **Vérification du respect de l'exercice d'imputation :** les crédits ouverts **pour un exercice budgétaire** ne peuvent être utilisés pour les dépenses d'un autre exercice (annualité budgétaire en début et fin d'exercice).
- ✚ **Vérification de l'exacte imputation des dépenses aux services qu'elles concernent selon leur nature et leur objet.**



La nature de la dépense conditionne à la fois l'exactitude de l'imputation comptable et la production des justifications prévues par la réglementation.

⇒ **L'imputation des dépenses et leur justification (validité de la créance) sont fortement liées, par leur déterminant commun qu'est la nature de la dépense.**

L'agent comptable doit 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.

Les comptables publics sont ainsi tenus de contrôler la qualification de la dépense telle qu'elle résulte du mandat de paiement transmis par l'ordonnateur et ils sont fondés à requalifier la dépense au regard des éléments concrets que sont **la nature et l'objet de la dépense**.

⇒ **De la nature de la dépense dépend en effet la liste des pièces justificatives devant, en application de la nomenclature, être fournies par l'ordonnateur pour justifier le paiement.**

Il n'est pas demandé aux comptables publics de vérifier les motifs, mais **la nature de la dépense, laquelle conditionne à la fois l'exactitude de l'imputation comptable et la production des justifications prévues par la réglementation.**

L'exercice de ce contrôle repose, non sur des présomptions ou des intentions, mais sur des **éléments matériels** et, dans le cas où les éléments apportés par l'ordonnateur à l'appui d'un mandat ne permettent pas d'apprécier la nature de la dépense correspondante, il appartient au comptable de surseoir au paiement dudit mandat.

⇒ **La volonté exprimée par l'ordonnateur ne suffit pas pour rendre l'imputation incontestable et paralyser les contrôles des comptables.**

« qu'ainsi, le moyen selon lequel l'ordonnateur serait seul à même de disposer des éléments nécessaires au choix de l'imputation budgétaire appropriée et que le simple fait que les factures soient correctement libellées et comportent les mentions réglementaires imposerait au comptable le paiement manque en droit ; qu'au surplus la charge ne reposant pas sur un défaut de contrôle des motifs de la dépense mais sur le défaut de contrôle de l'exacte imputation des dépenses et de la production des justifications, l'argument est inopérant ; »

⇒ **L'agent comptable exerce un contrôle actif ; il doit surseoir au paiement lorsque les éléments accompagnant le mandat ne permettent pas d'apprécier la nature de la dépense correspondante.**

La dépense doit, à partir de la nature de la dépense, être imputée au compte dont l'intitulé est le plus proche de la dépense, dans le cadre d'une analyse globale du plan de comptes.

Il faut tenir compte et de la **liste des imputations** (plan comptable de l'instruction M9-6) et de la **liste des pièces justificatives** ([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](#) qui vient de remplacer depuis le 23 janvier 2016 le [décret n° 2007-450](#) du 28 mars 2007 modifiant l'article D.1617-19 du code général des collectivités territoriales) avec les discordances et imprécisions possibles s'expliquant par l'objectif différent des 2 documents :

⇒ **Le plan des comptes et ses subdivisions constituent la liste des imputations ;** il vise avant tout une vision ordonnée des opérations financières permettant, en application du principe de sincérité, la comparabilité des exercices et une lecture économique des résultats de la collectivité,

- ⇒ **La nomenclature et ses rubriques constituent la liste des pièces justificatives** ; elle est plus directement conçue dans l'optique de la bonne gestion et de la probité des opérations financières.

En cas d'incertitude sur la nature de la dépense, l'agent comptable doit suspendre le paiement jusqu'à ce que l'ordonnateur lui produise 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.

- ✚ Cour des comptes, [Arrêt d'appel n° 68700](#), Commune de Bulgneville (Vosges) - Appel d'un jugement de la chambre régionale des comptes de Lorraine.
- ✚ Conseil d'État, [arrêt n°376324](#) du 23 décembre 2015, [Caisse de la commune de Bulgnéville](#).

Conseil d'État, 6ème SSJS, 23/12/2015, 376324 Caisse de la commune de Bulgnéville

Vu la procédure suivante :

Par un jugement n° 2011-0015 du 10 novembre 2011, la chambre régionale des comptes de Lorraine a constitué MM. D...B...et A...F...et G...E...C...débiteurs envers la caisse de la commune de Bulgnéville, respectivement, des sommes de 4 754,69 euros, 2 771,69 euros et 2 952,31 euros, majorées des intérêts de droit.

Par un arrêt n° 68700 du 30 janvier 2014, la Cour des comptes a rejeté l'appel formé par Mme C...et MM. B...et F...contre ce jugement.

Par un pourvoi, enregistré le 12 mars 2014 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, le ministre des finances et des comptes publics demande au Conseil d'Etat d'annuler cet arrêt.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code des juridictions financières ;
- le code général des collectivités territoriales ;
- la loi n° 63-156 du 23 février 1963 ;
- le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Laurence Franceschini, conseiller d'Etat,
- les conclusions de Mme Suzanne von Coester, rapporteur public ;

1. Considérant qu'en vertu des dispositions de l'article 60 de la loi de finances du 23 février 1963, dans sa rédaction alors en vigueur, la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics se trouve engagée dès lors, notamment, qu'une dépense a été irrégulièrement payée ; que le comptable public dont la responsabilité est ainsi mise en jeu a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels une somme égale à la dépense payée à tort, faute de quoi il peut être constitué en débet par le

juge des comptes ;

2. Considérant qu'en vertu de l'article 19 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, alors applicable, les comptables publics sont, dans les conditions fixées par les lois de finances, personnellement et pécuniairement responsables de l'exercice régulier des contrôles prévus à ses articles 12 et 13 ; qu'aux termes de l'article 12 du même décret, alors applicable : " Les comptables sont tenus d'exercer : / (...) B. - En matière de dépenses, le contrôle : (...) / De l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet ; / De la validité de la créance dans les conditions prévues à l'article 13 ci-après (...) " ; qu'aux termes de l'article 13 du même décret, alors applicable : " En ce qui concerne la validité de la créance, le contrôle porte sur : / (...) L'intervention préalable des contrôles réglementaires et la production des justifications (...) " ; qu'aux termes de l'article 37 du même décret, alors applicable : " Lorsque, à l'occasion de l'exercice du contrôle prévu à l'article 12 (alinéa B) ci-dessus, des irrégularités sont constatées, les comptables publics suspendent les paiements et en informent l'ordonnateur (...) " ; qu'en vertu de l'article 47 du même décret, alors applicable, les opérations de dépense " doivent être appuyées des pièces justificatives prévues dans les nomenclatures établies par le ministre des finances avec, le cas échéant, l'accord du ministre intéressé " ;

3. Considérant qu'il résulte de ces dispositions, d'une part, que pour contrôler l'exacte imputation des dépenses, les comptables doivent être en mesure de déterminer la nature et l'objet de la dépense ; que, d'autre part, pour apprécier la validité des créances, ils doivent notamment exercer leur contrôle sur la production des justifications ; qu'à ce titre, il leur revient d'apprécier si les pièces fournies présentent un caractère suffisant pour justifier la dépense engagée ; que pour établir ce caractère suffisant, il leur appartient de vérifier, en premier lieu, si l'ensemble des pièces requises au titre de la nomenclature comptable applicable leur ont été fournies et, en deuxième lieu, si ces pièces sont, d'une part, complètes et précises, d'autre part, cohérentes au regard de la catégorie de la dépense définie dans la nomenclature applicable et de la nature et de l'objet de la dépense telle qu'elle a été ordonnancée ; que si ce contrôle peut conduire les comptables à porter une appréciation juridique sur les actes administratifs à l'origine de la créance et s'il leur appartient alors d'en donner une interprétation conforme à la réglementation en vigueur, ils n'ont pas le pouvoir de se faire juges de leur légalité ; qu'enfin, lorsque les pièces justificatives fournies sont insuffisantes pour établir l'exacte imputation de la dépense ou la validité de la créance, il appartient aux comptables de suspendre le paiement jusqu'à ce que l'ordonnateur leur ait produit les justifications nécessaires ;

4. Considérant que, par l'arrêt attaqué, la Cour des comptes a confirmé la mise en débet des trois comptables successifs de la commune de Bulgnéville au motif que les intéressés avaient procédé au paiement de divers mandats imputés au titre des exercices 2006 à 2008 au compte 6232 " fêtes et cérémonies ", justifiés par de simples factures de restaurant établies au nom de la commune, lesquelles ne comportaient aucune mention relative à l'identité des convives ni à la manifestation à l'origine de la dépense ; **qu'eu égard au caractère insuffisamment précis des pièces justificatives produites par l'ordonnateur, relevé par l'arrêt, c'est à bon droit que la Cour a estimé que les comptables n'avaient pas établi qu'ils étaient en mesure, à la date du paiement, de déterminer la nature et l'objet des dépenses en cause** ; qu'en effet, comme l'a relevé la Cour, de telles dépenses pouvaient également correspondre, eu égard aux pièces justificatives produites, à des frais de représentation du maire de la commune ou à des frais d'autres élus municipaux, dans le cadre de mandats spéciaux, lesquels auraient alors dû être imputés, respectivement, soit au compte 6536 " frais de représentation du maire ", soit au compte 6532 " frais de missions des maires, adjoints et conseillers ", et

être justifiés par la délibération du conseil municipal fixant leur régime d'attribution, conformément aux rubriques 315 et 3211 de la nomenclature des pièces justificatives de la dépense publique locale prévue par l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales ;

qu'il résulte de ce qui précède que la Cour des comptes n'a pas commis d'erreurs de droit en jugeant 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 ; que, par suite, le ministre du budget n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque ;

DECIDE :

Article 1er : Le pourvoi du ministre des finances et des comptes publics est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée au ministre des finances et des comptes publics, au parquet général près la Cour des comptes, à la commune de Bulgnéville, à M. D...B..., à M. A...F...et à Mme E...C....

[Sommaire](#)

[Informations](#)

[Achat public](#)

[Le point sur](#)