

Guide
LES FLUX FINANCIERS RECIPROQUES
DANS LE SECTEUR PUBLIC LOCAL

Table des matières

<u>PARTIE 1.....</u>	<u>4</u>
<u>Les flux financiers réciproques : définition, enjeux et outils.....</u>	<u>4</u>
<u>SECTION 1 – PRESENTATION.....</u>	<u>4</u>
<u>1 – La définition des flux réciproques.....</u>	<u>4</u>
<u>3 – Les fiches « AEFf » mises à disposition par la DGFIP.....</u>	<u>6</u>
<u>4 – Difficultés soulevées par les flux réciproques et diagnostics.....</u>	<u>6</u>
<u>5 – Les actions et mesures de contrôle interne à mettre en place.....</u>	<u>7</u>
<u>SECTION 2 - L'OUTIL DE CONTROLE DES COMPTES RELATIFS AUX FLUX CROISES....</u>	<u>11</u>
<u>SECTION 3 - DOCUMENTATION DISPONIBLE.....</u>	<u>13</u>
<u>PARTIE 2.....</u>	<u>14</u>
<u>Les fiches relatives aux principaux flux réciproques.....</u>	<u>14</u>
<u>FICHE N°1.....</u>	<u>15</u>
<u>La mise à disposition de personnel entre EPCI et communes membres.....</u>	<u>15</u>
<u>FICHE N° 2.....</u>	<u>26</u>
<u>Les remboursements de frais (autres que les charges de personnel).....</u>	<u>26</u>
<u>FICHE N° 3.....</u>	<u>36</u>
<u>Les subventions et fonds de concours.....</u>	<u>36</u>
<u>FICHE N° 4.....</u>	<u>49</u>
<u>Les opérations liées aux emprunts entre EPCI et communes membres.....</u>	<u>49</u>
<u>FICHE N° 5.....</u>	<u>58</u>
<u>Reversement de l'excédent du budget annexe au budget principal.....</u>	<u>58</u>
<u>Prise en charge du déficit du budget annexe par le budget principal.....</u>	<u>58</u>

Avertissement

Le présent guide regroupe sous le vocable « *flux financiers réciproques dans le secteur public local* », à la fois :

- les « *flux croisés* », qui concernent des entités juridiques différentes (ex. un établissement public de coopération intercommunal et ses communes membres),
- et les « *flux internes* » qui concernent les structures d'une même entité juridique (budget principal et budgets annexes).

Ce guide a été élaboré dans le cadre du comité de fiabilité des comptes locaux au sein d'un groupe de travail réunissant des représentants des associations d'élus, des représentants de l'ACP (Association des Comptables Publics) ainsi que des membres de la DGFIP (bureau CL1B et bureau CL2A).

La première partie traite, dans sa section 1, de la problématique des flux réciproques et de leurs impacts croissant dans les comptes des collectivités et présente le dispositif des fiches AEFM mises à disposition par la DGFIP. Sont ensuite évoquées les difficultés liées à l'utilisation des bonnes imputations comptables et à l'ajustement des flux croisés et des flux internes. Afin de surmonter ces difficultés, le guide propose un ensemble de bonnes pratiques permettant de mieux maîtriser ces flux et d'améliorer leur identification.

La deuxième section de cette partie est dédiée à l'outil rénové de suivi des flux croisés entre EPCI et communes membres.

La troisième section présente la documentation accessible en ligne en lien avec cette thématique.

La seconde partie du guide se décompose en **cinq fiches** indépendantes qui traitent des principaux flux réciproques identifiés comme présentant les enjeux financiers les plus élevés.

Chacune de ces fiches comprend des références réglementaires, les schémas comptables et retraitements extra-comptables, les risques identifiés et des préconisations en matière de contrôle interne.

La fiabilisation de l'attribution de compensation concernant les communes et les EPCI à fiscalité professionnelle unique ou de zone (art. 1609 nonies C / quinquies C du CGI) n'est pas traitée dans ce guide. Le suivi de cette attribution est réalisé par la DGCL et la DGFIP via des extractions et des échanges de données infra-annuels selon un dispositif dédié.

PARTIE 1

Les flux financiers réciproques : définition, enjeux et outils

Section 1 – Présentation

1 – La définition des flux réciproques

Les flux réciproques correspondent à des flux échangés entre deux entités, disposant ou non de la personnalité morale, se traduisant par l'enregistrement d'opérations au compte de résultat ou au bilan d'une manière symétrique, dans la même période comptable et sur la base des mêmes pièces justificatives dans les deux comptabilités. Les comptes représentatifs de flux réciproques sont égaux et de sens contraire dans la comptabilité des deux entités¹.

Plusieurs natures de flux peuvent être distingués en fonction de la nature des entités :

- Les flux internes, relatifs aux opérations existantes entre un budget principal, un budget spécial² et un budget annexe, non dotés de la personnalité morale ;
- Les flux croisés entre deux entités dotées de la personnalité morale (budget annexe, SPL, SEM, etc.) liées par le contrôle, d'ordre capitalistique ou non, qu'exerce une des entités sur l'autre ;
- Les flux croisés entre deux entités dotées de la personnalité morale (EPCI, communes, métropole, etc.) liées par un intérêt commun ;
- Les flux croisés entre deux entités dotées de la personnalité morale (fournisseurs, associations, État, etc.), non identifiés selon les règles précédentes.

Le présent document ne traite pas de l'ensemble des flux réciproques mais seulement d'une partie des flux internes et d'un exemple de flux croisés entre deux entités dotées de la personnalité morale liées par un intérêt commun (EPCI et communes).

Le retraitement de ces flux réciproques consiste à neutraliser les opérations qui se trouvent en miroir dans les deux comptabilités, afin de ne pas majorer artificiellement les masses agrégées.

Exemple : mise à disposition de personnel entre le budget principal (BP) d'une commune et l'un de ses budgets annexes (BA)

Pour le BP

==>dépenses initiales : comptes 621 – 631 – 633 – 64 ; (chapitre 012).

==>recettes : compte 70841 (pour la partie refacturée au BA)

¹ Cf. pour exemple le *Mémento comptable Francis Lefebvre*, §4013.

² Les budgets spéciaux correspondent par exemple aux arrondissements de Paris, Lyon ou Marseille, qui sont partie prenante du budget principal de la collectivité.

Pour le BA

==>dépenses : compte 6215 (pour le montant refacturé par le BP)

Lors de l'élaboration de la fiche AEF « consolidée » (cf définitions §3 infra), à défaut de retraitement, les masses en dépenses seraient majorées. En effet, le montant de la mise à disposition de personnel par le BP au BA serait comptabilisé deux fois : une fois au niveau du BP (chapitre 012) et une seconde fois au niveau du compte 6215 du BA.

Le retraitement n'est possible que dans la mesure où les dépenses / recettes « flux réciproques » sont identifiées dans des comptes spécifiques. Des comptes dédiés ont ainsi été créés pour identifier et permettre le retraitement des flux réciproques entre BP et BA d'une part, entre groupements à fiscalité propre (GFP) et communes membres d'autre part.

Ces retraitements permettent :

- de disposer d'une vision des dépenses / recettes totales pour un niveau de collectivités ou un territoire en excluant les flux réciproques. Les fiches AEF fournissent ces informations (voir partie 1- section 1- point 3) pour les relations entre EPCI / communes membres.
- de connaître les dépenses / recettes d'une entité en excluant les flux réciproques.

Ces informations sont utiles notamment lors de la réalisation d'analyses financières.

Concernant les relations entre métropole et département, métropole et région et département et région, il n'existe pas de comptes dédiés aux flux réciproques, ce qui requiert une analyse afin de vérifier la réciprocité.

Le respect des imputations comptables et la réciprocité, en montant, des flux réciproques, conditionnent la faisabilité et la qualité des retraitements. Il est donc nécessaire que les ordonnateurs et les comptables veillent au bon enregistrement des flux réciproques et à leur réciprocité.

2 – L'agrégation : obligation réglementaire (agrégation des résultats BP/BA) et restitutions de données financières agrégées fiables

La seule obligation réglementaire actuelle porte sur l'agrégation des résultats, c'est-à-dire la sommation des résultats du budget principal et de ses budgets annexes. Il s'agit des budgets annexes sans personnalité morale, ayant le même numéro de SIREN, que le budget principal. Ces budgets annexes peuvent disposer d'une autonomie financière (compte 515) ou non (compte de rattachement 451x).

Cette obligation résulte des dispositions de l'article L 2313-1 du CGCT : « *dans les communes de 3500 habitants et plus, les documents budgétaires sont assortis en annexe : [...] 3° de la présentation agrégée des résultats afférents au dernier exercice connu du budget principal et des budgets annexes de la commune. Ce document est joint au seul compte administratif* ».

Cependant, le développement croissant de l'intercommunalité, l'accroissement des compétences transférées entre EPCI et communes membres, entre métropole et département, entre métropole et région³, et région et départements⁴ ainsi que le recours accru aux mises à disposition de services (art. L 5211-4-1 du CGCT) et aux services communs (art. L 5211-4-2 du CGCT) ont

³ CGCT art. L 5217-2

⁴ Exemple : mécanisme des attributions de compensation prévu pour les transferts de compétence transport du département à la région

augmenté les flux réciproques en nombre et montant entre les collectivités. Devant la montée en puissance de ces flux, pouvoir isoler les flux réciproques afin de connaître les données nettes, et disposer de données financières agrégées reflétant la situation du territoire devient nécessaire pour les décideurs locaux.

3 – Les fiches « AEFf » mises à disposition par la DGFiP

La DGFiP produit des fiches d'Analyse des Équilibres Financiers Fondamentaux (AEFF) dites « consolidées », « agrégées » et « agrégées consolidées » retraitées des flux réciproques.

!/\ Vigilance . Ces notions sont propres aux restitutions de données financières réalisées par la DGFiP, elles doivent être distinguées des notions réglementaires d'« agrégation », de « consolidation » et de « combinaison » des états financiers applicables au secteur public (hors secteur public local selon la réglementation en vigueur) et/ou au secteur privé.

Les fiches AEFf **consolidées** des communes ou des groupements à fiscalité propre correspondent à l'addition des données comptables du budget principal (BP) et des budgets annexes (BA), retraitées des flux internes entre BP et BA. Le budget annexe est défini par un numéro de SIREN identique à celui du budget principal.

Les fiches AEFf **agrégées** présentent les données du territoire intercommunal (EPCI et communes membres) pour les seuls budgets principaux, retraitées des flux croisés entre le BP du groupement à fiscalité propre et les BP des communes membres. Pour chaque agrégat, les montants sont présentés nets des flux croisés. Un état de discordance de l'enregistrement des flux croisés entre les comptes miroirs figure en fin de fiche (fiche n°4).

Les fiches AEFf **agrégées consolidées** présentent les données du territoire intercommunal (groupement à fiscalité propre et ses communes membres) en reprenant les données des budgets principaux et des budgets annexes à la fois de l'EPCI et des communes membres. Les données sont non seulement retraitées des flux internes entre BP et BA de la commune, BP et BA du groupement à fiscalité propre mais également des flux croisés entre BP de l'EPCI et BP des communes membres. Les agrégats sont présentés nets des flux réciproques.

L'ensemble de ces fiches est accessible via le tableau de bord financier soit directement par l'ordonnateur (fiches consolidées et agrégées) soit par l'intermédiaire du comptable (fiches agrégées consolidées).

4 – Difficultés soulevées par les flux réciproques et diagnostics

Le principal obstacle à l'exacte comptabilisation des flux réciproques réside dans la multiplicité à la fois des intervenants et des méthodes utilisées tant chez les ordonnateurs que du côté des comptables.

Sous l'effet des réformes successives impactant l'intercommunalité, les groupements à fiscalité propre comportent de plus en plus de collectivités, d'ordonnateurs voire de comptables. Certaines intercommunalités comprennent des collectivités situées dans un département limitrophe. L'évolution des transferts de compétences ainsi que le développement de services communs ou de services mis à disposition de plusieurs collectivités impactent, de manière non négligeable, les

flux réciproques.

Les flux réciproques ne sont pas limités aux seuls EPCI, ils concernent également les relations entre métropoles et le département, entre la métropole et la région, entre la région et le département

Les participants au groupe de travail ont constaté que les collectivités ne disposent pas toujours d'une organisation, ni de méthodes de travail homogènes adaptées pour maîtriser ce type de flux :

- certaines collectivités émettent les titres et mandats au « fil de l'eau », d'autres selon un calendrier qui leur est propre.
- la politique adoptée vis-à-vis des rattachements n'est pas identique.

Ces constatations sont susceptibles d'engendrer des dysfonctionnements en amont et complexifient les ajustements infra-annuels ou annuels.

Les comptables, bien que disposant d'un outil d'aide à la vérification des flux croisés (entre EPCI et communes membres) mis à leur disposition par le bureau CL2A (en novembre de chaque exercice), font face à de réelles difficultés pour procéder aux vérifications, qui compte-tenu de l'hétérogénéité des méthodes et du nombre de budgets gérés, se révèlent complexes et chronophages. De plus, l'outil est départemental, ce qui pose d'emblée un problème lorsque l'intercommunalité se situe sur plus d'un département.

Les comptables doivent se rapprocher de nombreux ordonnateurs mais également de leurs collègues comptables. Il faut également tenir compte des réorganisations du réseau des postes comptables de la DGFIP ; certaines communes, groupements, changent de comptable assignataire ce qui complexifie encore la situation.

Les flux internes entre budget principal et budgets annexes sont moins complexes notamment parce que le périmètre est plus restreint et les partenaires moins nombreux ; un seul comptable est concerné et les budgets annexes sont, le plus souvent, gérés au sein d'un même service de la direction des finances.

Le risque considéré recouvre essentiellement l'absence de prise en compte des flux entre le budget principal et le budget annexe surtout pour les services publics administratifs où l'intérêt des refacturations n'est pas toujours perçu (exemple : ne pas refacturer les mises à disposition de personnel au budget annexe).

Ce risque n'est pas couvert par le contrôle de la réciprocité des opérations.

Afin de palier les difficultés liées à la multiplicité des méthodes et des intervenants, une organisation et des méthodes homogènes doivent être adoptées.

5 – Les actions et mesures de contrôle interne à mettre en place

Les ordonnateurs et le / les comptable(s) appartenant au même ensemble doivent coopérer et **constituer une documentation** recensant la totalité des conventions signées par chaque collectivité / budget nécessitant la comptabilisation de flux réciproques. Cette documentation doit être actualisée et enrichie régulièrement notamment en cas de nouveaux transferts de compétences.

➤ Les flux croisés au sein de l'intercommunalité

Les membres du groupe de travail estiment que la structure « ECPI » (avec le comptable assignataire) constitue la pierre angulaire du dispositif et, à ce titre, pourrait être le chef de file de la mise en place d'une organisation commune visant à fiabiliser la comptabilisation des flux

croisés. Concernant les relations entre les métropoles et le département, entre les métropoles et la région, et entre la région et un département, il est préconisé de confier le rôle de « chef de file » à l'entité couvrant le plus large territoire.

La fiabilisation des flux croisés nécessitant une étroite collaboration entre les services de l'ordonnateur et ceux du comptable, le comptable de l'entité « chef de file » jouera un rôle prépondérant notamment auprès de ses collègues comptables.

L'EPCI⁵, en partenariat avec toutes les communes membres de l'intercommunalité :

- **élabore une cartographie de la structure intercommunale** afin d'avoir une vision de l'ensemble des conventions impactant les flux croisés,
- **rédige un guide de procédure** qui permet l'adoption de procédures communes à toutes les entités de l'intercommunalité et veille à sa diffusion à l'ensemble des structures concernées. Ce guide portera notamment sur :
 - *l'adoption de méthodes d'émissions de titres et mandats uniformes* :
 - calendrier d'émission des titres et mandats (à date fixe, selon une périodicité arrêtée, à réception du mandat ou du titre...),
 - définition précise du service destinataire de l'ASAP si le paiement par l'entité bénéficiaire a lieu à réception du titre,
 - adoption d'une méthode de rattachements commune,
 - définition des pièces justificatives internes au groupement,
 - ❖ *Exemple de bonne pratique* : pour les mises à disposition de personnes, les pièces justificatives peuvent être constituées de la convention de mise à disposition et d'un état retraçant les éléments de facturation. Pour les services communs, d'un procès verbal signé par un représentant de l'EPCI et un de la commune retraçant les quotes-parts de masse salariale affectées à chaque organisme. Il peut arriver que la convention prévoit qu'une commission examine les éléments de refacturation et dans ce cas est joint le compte rendu de la commission.
 - définition commune des libellés des mandats et titres (avec mention du compte de contre partie),
- *l'adoption de modèles de conventions communs indiquant notamment* :
 - l'objet précis de la convention,
 - les dispositions relatives aux agents mis à disposition ou mutualisés, le cas échéant,
 - les modalités de remboursement (détermination du coût unitaire, détermination des unités de fonctionnement, délai et périodicité de remboursement),
 - dispositions relatives au comité de suivi s'il est mis en place (notamment sur l'actualisation des procédures),
 - durée de la convention.

Peuvent y figurer d'autres informations utiles :

- les imputations comptables dans chaque entité,
- le tableau d'amortissement (dette récupérable),
- la nature précise du bien financé (subvention) et la nature récupérable ou non de la subvention,

⁵Dans la suite du guide, il est mentionné EPCI par mesure de simplification. Il peut s'agir de l'entité couvrant le périmètre le plus large.

- tous éléments contribuant à faciliter le suivi de la facturation et / ou la qualité comptable.
- la désignation de l'entité « chef de file ». Il est recommandé de confier ce rôle à l'entité au périmètre le plus élargi (EPCI dans les relations entre EPCI et communes).
- la désignation au sein de chaque entité de la personne en charge du suivi des flux croisés, en précisant son rôle au niveau des contrôles et ajustements, tant à l'égard des autres collectivités qu'à l'égard des comptables.
- la formalisation du **tableau de suivi des émissions de titres et de mandats par l'EPCI** et du circuit de diffusion de celui-ci (cf encadré « bonne pratique » infra).
- la définition des mesures de renforcement du dispositif de contrôle interne à mettre en place après un constat des points d'amélioration dans la gestion des flux croisés en priorisant l'action sur les flux croisés à plus forts enjeux.

Bonne pratique : le suivi par l'EPCI des émissions de mandats et titres par budget.

L'EPCI suit sur un tableau (**tableau de suivi de l'ordonnateur**) les différentes émissions de titres et de mandats commune par commune et diffuse ce tableau aux communes selon une périodicité arrêtée et calée sur la diffusion de **l'état d'ajustement des flux croisés**⁶ afin que les communes vérifient la présence et le montant de la contre-partie dans leur comptabilité. L'EPCI transmet également ce document à son comptable assignataire qui en informe ensuite les comptables des communes membres.

Les données de ce tableau (**tableau de suivi**) sont exploitées par le comptable, avec **l'état d'ajustement des flux croisés** issu de l'outil présenté en partie 2. La détection des anomalies est ainsi facilitée.

Ces documents doivent être rédigés en associant les comptables publics. Il est impératif de prévoir une actualisation régulière de cette documentation en fonction des évolutions législatives, des évolutions touchant le périmètre et afin de tenir compte des retours d'expériences. Les personnes responsables de l'actualisation et de sa diffusion sont identifiées dans le guide.

➤ Les flux internes entre le budget principal et les budgets annexes sont moins complexes : le périmètre est plus restreint, un seul comptable est concerné.

S'agissant des **flux internes entre le budget principal et les budgets annexes**⁷, **les services administratifs du budget principal, s'ils sont différents de ceux des budgets annexes**, pourraient endosser le rôle de chef de file et, à l'instar de ce qui est préconisé dans les relations EPCI / communes membres, seraient chargés :

➤ **d'élaborer une cartographie du périmètre incluant les budgets annexes** en recensant

⁶L'état d'ajustement des flux croisés est décrit en section 2 de cette partie. Ce tableau concerne les relations EPCI / communes membres. Il s'agit d'un outil fourni au comptable afin de faciliter la détection des erreurs au niveau des flux croisés.

⁷Budget annexe ayant un n° de SIREN identique à celui du budget principal (avec ou sans autonomie financière)

les délibérations et conventions afin d'avoir une vision globale des flux internes,

➤ **de rédiger et diffuser un guide de procédure** permettant l'adoption de procédures communes à tous les budgets annexes et formalisant les contrôles à adopter en s'inspirant de ce qui est prévu dans le cadre de l'intercommunalité. Il est préconisé, en cas de besoin, de réaliser de la même façon un tableau de suivi. Le comptable sera associé également à cette démarche.

! Vigilance : aucun outil (fiche AEFf consolidée et état d'ajustement) ne recense automatiquement les incohérences entre les flux internes d'un BP et de ses BA.

➤ **Les autres flux croisés** : métropole / département, métropole / région et région / départements...

En l'absence de comptes dédiés, aucune restitution n'est disponible (fiche AEFf, état d'ajustement). Les contrôles et ajustements sont donc réalisés manuellement.

Dans tous les cas, les contrôles doivent être mis en place en fonction des enjeux et des moyens disponibles. Il revient ainsi à chaque ordonnateur et à chaque comptable de cibler les flux croisés les plus significatifs et les différences les plus importantes.

Section 2 - L'outil de contrôle des comptes relatif aux flux croisés

L'outil de contrôle des flux croisés permet de vérifier l'équilibre des flux croisés au sein d'un territoire intercommunal⁸ en mettant en regard les écritures passées aux comptes dédiés dans les structures miroirs. Il produit un état dénommé « **état d'ajustement des flux croisés** ».

Cet état concerne les flux croisés échangés entre l'EPCI et ses communes membres et remplace le fichier antérieurement envoyé par le bureau CL2A en novembre.

Les éventuelles discordances entre les écritures du groupement à fiscalité propre (GFP) et de l'ensemble des communes membres apparaissent ainsi en lecture directe sur la dernière ligne de **l'état d'ajustement des flux croisés**.

Cet outil permet d'avoir une vision interdépartementale. Les opérations enregistrées par un groupement sur les comptes dédiés aux flux croisés sont rapprochées de celles des communes membres, quelle que soit leur appartenance départementale.

Choisissez le département =>

Choisissez l'EPCI =>

SIREN de l'EPCI =>

État d'ajustement des flux croisés

Données 2015 issues du fichier RECAPFLU_rg12_2015.csv

Op de l'EPCI =>	Poste	62875	6217	657341	661131	168741	204141	70845	
EPCI		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	148 562,00	0,00	
Op des communes membres =>	Poste	70876	70846	74751	76232	276351	13151	13251	6216
commune 1		3 780,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
commune 2		0,00	0,00	6 696,26	0,00	0,00	0,00	17 408,51	0,00
commune 3		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	148 562,00	0,00
commune 4		0,00	1 471,24	638,39	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total des Opérations des communes membres (4) =>		3 780,00	1 471,24	7 334,65	0,00	0,00	165 970,51	0,00	
Discordances (Op EPCI - Op Comm Membres) =>		-3 780,00	-1 471,24	-7 334,65	0,00	0,00	-17 408,51	0,00	

1- La mise à disposition de l'outil et des données

Le bureau CL2A produit deux fichiers destinés à alimenter l'outil.

Après intégration de ces deux fichiers, le bureau CL2A déposera l'outil sur un serveur accessible à toutes les directions locales **3 fois par an**, sur les comptes N-1 arrêtés au 31 mars, sur les comptes N arrêtés au 30 septembre puis au 30 novembre.

La première restitution, sur comptes clos, est relative aux données N-1. Les deuxième et troisième portent sur l'exercice N. La première restitution doit permettre de dresser un bilan des écarts de façon précoce sur l'année précédente et attirer l'attention des ordonnateurs sur cette thématique pour l'année courante. Les autres restitutions ont pour objectif de suivre la régularisation des écarts sur l'exercice.

⁸Budget principal du groupement à fiscalité propre et budgets principaux des communes membres

2- L'utilisation de l'outil

Deux étapes sont à effectuer par l'utilisateur : le traitement des anomalies de rattachement pour des cas exceptionnels puis la confection de l'état de contrôle.

- Traitement des anomalies de rattachement des communes pour des cas exceptionnels (cas où le SIREN_EPCI n'est pas renseigné)

En principe, le fichier des données comptables ne devrait pas faire apparaître d'anomalies de rattachement des communes à un EPCI en raison du contrôle de fiabilisation effectué par le bureau CL2A.

Dans les cas exceptionnels où une anomalie subsisterait, une liste nationale des communes présentant un SIREN_EPCI à blanc (et par conséquent rattachées à aucun groupement à fiscalité propre) serait générée à l'intégration du fichier des données comptables. Ces communes sont dites « incidentées ».

Il appartient alors à l'utilisateur d'expertiser les communes dans ce cas pour le département (ou le territoire intercommunal)⁹ concerné et, le cas échéant, renseigner manuellement le SIREN_EPCI (9 premiers chiffres du SIRET).

- Confection de l'état de contrôle



L'utilisateur sélectionne son département dans le menu déroulant.

Il choisit ensuite le territoire dont il veut contrôler les flux. En effet, le menu déroulant propose l'ensemble des groupements à fiscalité propre actifs pour l'exercice.

Il est précisé que si une commune du groupement n'a aucun flux comptable, elle n'apparaîtra pas dans les communes du groupement.

⁹Selon que l'utilisateur est en DDFiP ou en poste comptable.

Section 3 - Documentation disponible

-  [Annexe 54 de l'instruction M14, tome 1](#)
-  [Note de service DGFIP 2017/11/1015 du 20 novembre 2017 et annexes](#)

PARTIE 2

Les fiches relatives aux principaux flux réciproques

Cette section du guide présente, pour chaque thème donnant lieu à des flux réciproques identifiés à forts enjeux, une fiche dédiée. Ces fiches ne traitent pas de tous les flux croisés existants en fin d'année au bilan des entités concernées.

Les fiches ont été conçues comme autonomes les unes des autres. Ainsi le lecteur va retrouver certaines répétitions, notamment au niveau du dispositif de contrôle interne proposé.

Chaque fiche comporte :

- des rappels réglementaires,
- la liste des comptes utilisés,
- le schéma comptable,
- des précisions concernant les retraitements extra-comptables réalisés dans l'optique de la consolidation ou de l'agrégation,
- les principaux risques,
- le dispositif de contrôle interne proposé.

Concernant ce dispositif, il est rappelé que les mesures de contrôle interne mentionnées ne sont pas impératives. Elles constituent une base mise à la disposition des responsables des différentes structures. Il leur appartient, compte-tenu de la situation de chaque entité et de ses moyens, d'adapter les contrôles proposés après avoir réalisé un diagnostic de la situation existante.

Précision : la nomenclature présentée dans ce guide est celle de 2017.

Fiche 1 : la mise à disposition de personnel.

Fiche 2 : les remboursements de frais (autres que les charges de personnel).

Fiche 3 : les subventions et les fonds de concours.

Fiche 4 : les emprunts.

Fiche 5 : le reversement de l'excédent du BA au BP ou la prise en charge du déficit du BA par le BP.

FICHE N°1

La mise à disposition de personnel entre EPCI et communes membres

L'affectation de personnel dans les budgets annexes

Références réglementaires

A – Le droit commun : la loi du 26 janvier 1984 – articles 61 et 61-1.

L'article 61-1 de la loi du 26 janvier 1984 prévoit une liste limitative d'organismes auprès desquels la mise à disposition d'un agent public est possible.

La mise à disposition de personnel donne lieu à remboursement. Des cas de dérogation sont prévus (art.61-1 de la loi du 26 janvier 1984) notamment lorsque la mise à disposition intervient entre une collectivité territoriale et un établissement public administratif dont elle est membre ou qui lui est rattaché.

Décret n° 2008-580 du 18 juin 2008 relatif au régime de la mise à disposition applicable aux collectivités territoriales et aux établissements publics administratifs locaux.

Toute mise à disposition de personnel donne lieu à la conclusion d'une **convention**.

« L'organisme d'accueil rembourse à la collectivité territoriale ou à l'établissement public d'origine la rémunération du fonctionnaire mis à disposition, les cotisations et contributions y afférentes, ainsi que les charges mentionnées au deuxième alinéa du III de l'article 6 (formation), dans les conditions qui y sont prévues. En cas de pluralité d'organismes d'accueil, ce remboursement est effectué au prorata de la quotité de travail dans chaque organisme. Les modalités de remboursement de la charge de rémunération par le ou les organismes d'accueil sont précisées par la convention de mise à disposition »

Le décret 2016-102 du 2 février 2016¹⁰ prévoit également une exception.

B – Dans le cadre de l'intercommunalité des dispositions spécifiques codifiées au CGCT existent

1 – Article L 5211- 4-1 du CGCT

Cet article concerne les services mis à disposition entre communes membres et l'EPCI et inversement à la suite des transferts de compétences.

- En cas de transfert de compétence, les personnels exerçant, pour partie seulement dans le service transféré, peuvent être transférés ou en cas de refus, ils sont mis à disposition de plein droit et sans limitation de durée, à titre individuel et pour la partie de leurs fonctions

¹⁰Cette exception concerne les mises à disposition de fonctionnaires ou d'agents contractuels auprès de personnes morales participant ou gérant les maisons de service public. Le remboursement peut être calculé forfaitairement.

relevant du service transféré. Les modalités de cette mise à disposition sont régies par une convention entre la commune et l'EPCI.

- En cas de mise à disposition de services entre une commune membre et l'EPCI et mise à disposition de services entre l'EPCI et un ou les communes membres : une convention est conclue entre l'EPCI et la ou les communes membres et fixe notamment : " *les conditions de remboursement par la commune ou l'EPCI bénéficiaire de la mise à disposition des frais de fonctionnement du service. Les modalités de ce remboursement sont définies par décret*".

Le décret est codifié à l'article D 5211-16. Cet article indique que "*le remboursement des frais de fonctionnement du service mis à disposition s'effectue sur la base d'un coût unitaire de fonctionnement du service, multiplié par le nombre d'unités de fonctionnement constaté*". Il est précisé que le coût unitaire comprend les charges de personnel, les fournitures, le coût de renouvellement des biens et les contrats de services rattachés.

Le calcul des mises à disposition dans ce cadre intègre donc des frais autres que ceux liés aux charges de personnel ; ce sont les frais de fonctionnement ou frais liés au poste de travail.

Au niveau de la facturation entre l'EPCI et la ou les communes membres (ou inversement), il convient de faire apparaître la part relative aux charges de personnel et celle relative aux autres charges comme indiquée dans la convention.

La refacturation liée majoritairement aux charges de personnel est imputée en dépense sur le compte 621x et en recette sur le compte 7084x.

Alors que la part de la refacturation correspondant aux autres frais est imputée sur le compte 6287x et 7087x.

Cette imputation différenciée n'est toutefois pas obligatoire dès lors qu'une des deux parts est d'un montant non significatif.

2 – Article L 5211- 4-2 du CGCT

Cet article traite des services communs créés entre un EPCI et ses membres en dehors de transferts de compétences. Les effets de ces mises en commun sont réglés par une convention.

- Les agents exerçant partiellement leurs fonctions au sein du service commun sont de plein droit mis à disposition du groupement (ou de la commune chargée du service commun) pour le temps de travail consacré au service commun.

- Facturation des services communs

La facturation des services communs entre le groupement et les communes membres est régie par une convention qui fixe notamment les modalités de facturation du service. En l'absence de précisions, la doctrine recommande de s'inspirer de l'article D 5211-16 du CGCT pour le calcul des modalités de facturation.

La répartition entre le montant revenant aux charges de personnel et le montant correspondant aux frais liés à l'environnement de travail doit être respectée au niveau des imputations comptables (§ supra).

L'article L 5211-4-2 du CGCT offre la possibilité aux établissements publics soumis à l'article 1609 nonies C du CGI d'opter pour la prise en compte de la refacturation des services communs dans le montant de l'attribution de compensation.

C- Au sein d'une même entité (BP-BA)

Des comptes dédiés ont été créés dans les nomenclatures du secteur public local afin de retracer les charges et les produits liés à l'affectation de personnel au sein des budgets annexes.

Les comptes utilisés, le schéma comptable
--

Afin de pouvoir identifier les flux réciproques comptabilisés dans le cadre du remboursement des mises à disposition ou affectation de personnel, des comptes dédiés ont été créés. Ces comptes sont différents selon que l'opération se réalise entre BP / BA ou entre un GFP et ses communes membres.

L'utilisation des comptes exacts conditionne la qualité des retraitements puis des restitutions mises à la disposition des comptables et des ordonnateurs dans le cadre des données consolidées et / ou agrégées. Les différents types de données mises à disposition sont précisées partie 1 – section 1 – paragraphe 3.

Affectation de personnel par la collectivité de rattachement dans ses budgets annexes

Dépenses refacturées par un BP à ses BA (en M14)

	Bénéficiaire de la mise à disposition	Remettant à disposition
Budget principal	/	70841 Mise à disposition de personnel facturé aux budgets annexes, régies municipales, CCAS et caisse des écoles
Budget annexe	6215 Personnel affecté par la collectivité de rattachement	/

Le compte 6215, ouvert dans la comptabilité des budgets annexes, enregistre la dépense correspondant au remboursement effectué au bénéfice du budget principal.

Le compte 70841, ouvert dans le budget principal, enregistre la recette correspondant au remboursement des frais de personnel facturés aux budgets annexes.

➤ Dépenses refacturées par un BA à son BP (en M14)

	Bénéficiaire de la mise à disposition	Remettant à disposition
Budget annexe	/	70848 Mise à disposition de personnel facturé – autres organismes
Budget principal	6218 Personnel extérieur au service – autre personnel extérieur	/

➤ Dépenses refacturées entre BP / BA en M57, M52 et M71 :

	M57	M52 – M71
BA bénéficiaire de la mise à disposition	6215 personnel affecté par la collectivité de rattachement	6215 personnel affecté par la collectivité de rattachement
BP refacturant	70841 mise à disposition de personnel facturé aux budgets annexes, régies, CCAS et caisse des écoles	70841 mise à disposition de personnel facturé aux budgets annexes
BP bénéficiaire de la mise à disposition	6218 personnel extérieur au service – autre personnel extérieur	6218 personnel extérieur au service – autre personnel extérieur
BA refacturant	70848 mise à disposition de personnel facturée aux autres organismes	70848 mise à disposition de personnel facturée aux autres organismes

➤ **Mise à disposition entre le GFP et les communes membres**

	Bénéficiaire de la mise à disposition	Remettant à disposition
Commune	6216 Personnel affecté par le GFP de rattachement	70846 Mise à disposition de personnel facturée au GFP de rattachement
GFP	6217 Personnel affecté par la commune membre du GFP	70845 Mise à disposition de personnel facturée aux communes membres d'un GFP.

Le compte 6216 ouvert dans la comptabilité de la commune membre, enregistre la dépense correspondant au remboursement effectué au bénéfice du budget du GFP.

Le compte 70845, ouvert dans le budget du GFP, enregistre la recette correspondante au remboursement des frais de personnel facturés aux communes membres.

Si inversement, une commune membre met du personnel à la disposition du GFP, les comptes 6217 et 70846 seront utilisés pour comptabiliser le remboursement des frais liés au personnel mis à disposition.

! vigilance : il convient de s'assurer du respect rigoureux des imputations comptables afin que le retraitement puisse être effectué en lecture directe et de manière fiable.

Exemple : mise à disposition de personnel par une commune à un EPCI dont elle est membre.

- La commune prévoit au budget et mandate les rémunérations et les charges sociales de son personnel et de celui qu'elle met à la disposition de l'EPCI :

Débit
C/631 et 633 impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations
C/ 641 rémunérations du personnel
C/ 645 charges de sécurité sociale et de prévoyance
C/ 647 autres charges sociales
C/ 648 autres charges de personnel

- En fin d'exercice et selon la périodicité fixée par la convention, la commune facture à l'EPCI le coût du personnel qu'elle a mis à sa disposition. Elle émet un titre de recette imputé au crédit du compte 70846 (MAD de personnel facturé au GFP de rattachement) à l'encontre de l'EPCI.
- L'EPCI bénéficiant du personnel mis à disposition émet un mandat au débit du compte 6217 (personnel affecté par la commune membre du GFP) correspondant du montant du titre.

Le retraitement extra comptable dans une optique d'agrégation ou de consolidation

La finalité du retraitement est, dans le cadre d'une agrégation ou d'une consolidation des données, de neutraliser des opérations ayant donné lieu à des flux réciproques qui augmentent le montant des masses.

Dans le cadre de la production par la DGFIP de différents types de fiches AEF (voir la présentation des différents types de fiches : partie 1 section point 3), le retraitement est automatisé. Il est ainsi possible de connaître directement le montant des charges de personnel net des flux réciproques :

- sur le périmètre de la commune (budget principal + budgets annexes),
- sur le périmètre de l'EPCI (budget principal + budgets annexes),
- ou sur le territoire intercommunal (budget principal de l'EPCI et budgets principaux des communes membres ou bien budget principal et budgets annexes de l'EPCI et des communes membres).

Le retraitement dans le cadre des fiches AEF agrégées (BP de l'EPCI + BP des communes membres)

Les fiches AEF « données agrégées du territoire intercommunal pour les budgets principaux seuls » présentent les charges de personnel de l'intercommunalité et des plus grandes villes de l'intercommunalité, nettes des flux réciproques.

Le montant total des charges de personnel de l'ensemble constitué du BP de l'EPCI et du BP des communes membres est égal au :

- total des débits nets des comptes 621, 631, 633, 64
- déduction faite du débit net du compte 6216 ouvert dans le BP des communes membres

- déduction faite du crédit net du compte 70846 ouvert dans le BP des communes membres

À défaut de ce retraitement, le montant des rémunérations et charges du personnel mis à disposition serait comptabilisé deux fois : une première fois dans les comptes 631, 633 et 64 et une seconde fois dans le compte 6216 du BP des communes membres et 6217 du BP du GFP.

Le retraitement dans le cadre des fiches AEFf agrégées consolidées (BP et BA de l'EPCI + BP et BA des communes membres)

Les fiches AEFf « données agrégées consolidées du territoire intercommunal » présentent les charges de personnel de l'EPCI, des communes membres et des différents types de budgets annexes, nettes des flux réciproques.

Le montant total des charges de personnel de l'ensemble constitué du BP et des BA de l'EPCI et du BP et BA des communes membres est égal au :

- total des débits nets des comptes 621, 631, 633, 64
- déduction faite du débit net du compte 6216 ouvert dans le BP des communes membres
- déduction faite du crédit net du compte 70846 ouvert dans le BP des communes membres

et pour neutraliser les flux réciproques entre BP et BA :

- déduction faite du débit net du compte 6215 ouvert dans les BA

Les risques identifiés

Risques

- Non-respect des obligations réglementaires : la totalité des mises à disposition n'est pas facturée, des dépenses effectuées au titre d'un tiers (le GFP par exemple) sont assumées par le budget de la collectivité (commune membre),
- Les comptes ainsi que les prévisions budgétaires ne sont pas sincères,
- Absence de respect du principe des droits constatés,
- Les montants facturés au titre des mises à disposition sont erronés,
- Les montants facturés au titre des mises à disposition ne sont pas justifiés,
- L'imputation comptable des titres et/ou mandats est erronée,
- Existence de restes à recouvrer, de sommes imputées sur des comptes d'attente.

DISPOSITIF DE CONTRÔLE INTERNE

Organisation

Organisation – générale toutes les collectivités et services

- Désignation et communication de l'acteur chargé d'exploiter les anomalies issues des fiches AEF (données agrégées) et l'état d'ajustement (relation EPCI / communes membres) afin de recenser les difficultés et améliorer le dispositif.
- Définir et communiquer les modalités d'alimentation du tableau de suivi et définir l'acteur qui en a la responsabilité.

Les collectivités peuvent mettre en place un fichier partagé (tableau de suivi) destiné à suivre au fur et à mesure, l'émission des mandats et des titres. Dans ce cadre, il est recommandé de confier le suivi de cet état à l'EPCI (flux EPCI/Communes), au service du BP (BP / BA) et de manière générale à la collectivité ou au service ayant le périmètre le plus étendu.

Organisation dans la collectivité mettant à disposition (EPCI/commune) ou le service affectant le personnel (BP-BA)

Désignation et communication de l'acteur chargé de :

- recenser à partir des conventions, les mises à disposition de personnel et la quotité de temps de travail afin d'être en mesure de liquider (ou vérifier la liquidation) des titres adressés à la collectivité bénéficiaire de la mise à disposition.
- élaborer un tableau de suivi financier des salariés mis à disposition.

❖ *Exemple d'organisation* : les données relatives à la facturation sont fournies par le logiciel RH (pour le montant des salaires chargés) et à partir des clés de répartition fournies par les services pour les services communs¹¹.

Organisation dans la collectivité ou service bénéficiant de la mise à disposition ou de l'affectation :

Désignation et communication de l'acteur chargé de recenser, notamment à partir des conventions, les mises à disposition de personnel et la quotité de temps de travail afin d'être en mesure de vérifier la liquidation des titres émis par la collectivité ou l'établissement mettant à disposition avant l'émission du mandat de remboursement.

Documentation

Formation : sensibiliser le personnel concerné aux enjeux de l'identification et de la correcte imputation des flux réciproques.

¹¹Exemple : pour un service commun « marchés publics », ce peut être le nombre de marchés passés durant l'exercice.

Documentation :

- élaborer une cartographie de la structure intercommunale afin d'avoir une vision de l'ensemble des intervenants et des relations, conventions impactant les flux réciproques. Ce document devra être actualisé régulièrement.
- élaborer et diffuser un **échancier de mise en recouvrement des titres** (en fonction des dispositions des conventions et de la méthode retenue dans le guide de procédure interne).
- formaliser et uniformiser les pratiques méthodologiques à l'intérieur du territoire : rédaction et diffusion d'un guide de procédure.

Ce guide pourra rappeler que :

- le titre de recettes correspondant à la facturation doit être accompagné des pièces justificatives nécessaires à la collectivité bénéficiaire de la mise à disposition pour vérifier la liquidation du titre et procéder à l'émission du mandat : a minima, il s'agit d'états liquidatifs permettant au comptable de vérifier l'exactitude de la liquidation.
- le décret¹² relatif aux pièces justificatives codifié à l'article D1617-19 du CGCT prévoit à la rubrique 2154 « *mise à disposition de personnel par une autre collectivité publique* », la production des pièces justificatives suivantes pour le remboursement des rémunérations¹³ :
 - délibération autorisant la conclusion de la convention,
 - convention de mise à disposition,
 - états liquidatifs.

❖ Exemple de justification : au mandat est joint le procès verbal signé par les deux élus désignés par les conventions sur la commune et sur le groupement. Les factures et le détail sont conservés par la direction des finances.

Traçabilité

- Archivage des conventions de mise à disposition,
- Archivage des documents de suivi extra comptable, de l'échancier,
- Archivage des courriers éventuels entre les deux entités en cas de désaccord,
- Traçabilité des contrôles réalisés,
- Conservation de la liste des échantillons utilisés dans le cas du contrôle de supervision a posteriori et des résultats de ce contrôle,
- Conservation des documents utilisés dans le cadre des différends contrôles réalisés.

¹²Décret du 20 janvier 2016

¹³La rubrique 21542 prévoit les PJ pour le paiement des compléments de rémunération

Points de contrôle

Les mesures de contrôle décrites dans cette fiche constituent des propositions ; tous les contrôles déclinés ne sont pas nécessairement à mettre en œuvre. Les contrôles doivent être adaptés à l'organisation de chaque entité, à sa taille, ainsi qu'à l'évaluation par l'encadrement des risques propres à chaque organisation. Pour les flux croisés intervenant dans le cadre de l'intercommunalité, il est également nécessaire, afin de définir les mesures de contrôle interne appropriées, de tenir compte du périmètre de l'EPCI¹⁴ et du nombre de comptables intervenant sur ce périmètre. Le type de mutualisation doit également être pris en compte (mutualisation descendante / ascendante).

Cas n°1 : Flux croisés au sein de l'intercommunalité

Mesures de contrôles dans la collectivité mettant à disposition

- **Autocontrôle** (Service RH / DAF selon l'organisation interne)
 - ↳ Vérifier annuellement le bon paramétrage du SIRH et sa restitution des éléments nécessaires au calcul (affectation, code service, quotité de travail...).
 - ↳ S'assurer à partir du suivi extra comptable de l'exactitude du montant facturé.
 - ↳ S'assurer, à partir du recensement des conventions, que la totalité des mises à disposition a été comptabilisée (a minima annuellement, avant la clôture de l'exercice) y compris les produits à recevoir.
 - ↳ Rapprocher les prévisions budgétaires et les réalisations, ainsi que les réalisations avec les données de l'exercice précédent (sauf modifications importantes) ; cette revue analytique permet de détecter des anomalies significatives.

❖Exemple de méthodologie pouvant être déployée :

Extraction des données concernant les directions concernées et application d'une clé de répartition prévue dans la convention.

- **Contrôle mutuel** (service RH / DAF)

Ce contrôle intervient dans le cadre de la préparation des titres de recettes (risque lié à l'interface ou l'absence d'interface entre le SIRH et le SI de la DAF)

- ↳ Contrôle par le chef du service RH lors de la transmission du bordereau ou la validation des éléments de liquidation à la DAF,
- ↳ Contrôle par le chef de service de la DAF avant la signature du bordereau ou validation et envoi au comptable du titre.

Mesures de contrôles dans la collectivité bénéficiant de la mise à disposition

¹⁴L'EPCI et les communes membres appartiennent au même département ou à plusieurs départements, à plusieurs régions...

- **Autocontrôle (Service RH / DAF selon l'organisation interne)**

- ↳ Au moment de l'émission du mandat, s'assurer de l'exactitude du montant facturé à partir des pièces justificatives jointes au titre et de la convention de mise à disposition,
- ↳ S'assurer de l'exactitude de l'imputation comptable.

- **Contrôle de supervision contemporain (DAF)**

Ce contrôle intervient dans le cadre du contrôle des mandats. Le chef du service responsable (DAF) contrôle le mandat avant son envoi au comptable, il appose sa signature (si délégation) ou sa validation.

- **Contrôle de supervision a posteriori (selon l'organisation de la collectivité et si les montants en jeu sont significatifs)**

À partir des conventions, un contrôle est effectué par la DAF sur la qualité des dépenses mandatées au titre de la facturation des personnels mis à disposition : nombre de salariés, montant des salaires, charges sociales, quotité de temps de travail, frais de fonctionnement, services associés (coûts des fiches de paye et des DADS par exemple).

Mesures de contrôle chez le comptable réceptionnant l'état d'ajustement

À réception de l'état d'ajustement, le comptable s'assure de la concordance des montants et de la réciprocité des émissions de titres et mandats de l'exercice.

À l'occasion de ces travaux, le comptable doit, en cas de besoin, se rapprocher de l'ordonnateur et / ou des autres comptables publics situés dans le périmètre de l'EPCI afin d'identifier les causes des anomalies et de procéder aux corrections avant la fin de l'exercice concerné.

Mesures de contrôle mutuel entre la collectivité bénéficiaire et celle mettant à disposition du personnel

Ce contrôle est à privilégier sans attendre la réception de l'état d'ajustement envoyé par le comptable. Ce contrôle mutuel a pour objectif de vérifier la réciprocité des opérations (exhaustivité des opérations, montants identiques, exercices identiques et exacte imputation).

Il peut être mis en œuvre à plusieurs moments ; la réciprocité peut être vérifiée dès les prévisions budgétaires, puis elle est suivie durant l'exercice au rythme des émissions des mandats et titres et en fin d'exercice.

Afin de faciliter ce contrôle, **un tableau de suivi partagé** peut être mis en œuvre et complété au fur et à mesure de l'émission des titres / mandats par chaque collectivité.

Dans le cadre des relations entre un EPCI et ses communes membres, l'EPCI pourrait être l'initiateur et le chef de file de ces travaux de suivi. Pour les autres organisations, il convient de nommer une collectivité responsable de ce suivi qui dressera en fin d'exercice le bilan du suivi. Le bilan sera adressé au(x) comptable(s).

Cas n°2 : Flux internes entre le budget principal et le(s) budget(s) annexe(s)

Le contrôle incombe prioritairement à l'ordonnateur dans la mesure il dispose des informations.

En termes d'organisation, il est préférable que les mandats et les titres soient émis concomitamment.

Il est proposé aux ordonnateurs de mettre en place les différentes mesures de contrôle interne proposées supra (cas n°1) hormis celles liées à l'état d'ajustement, lequel n'existe que dans le cadre de l'intercommunalité.

Il est recommandé aux ordonnateurs de mettre en place un tableau de suivi à l'instar de ce qui est prévu dans le cadre des relations EPCI / communes afin de faciliter le travail de contrôle.

Le comptable a néanmoins un rôle d'alerte en fonction des comptes utilisés, de sa connaissance des activités et de l'environnement. Par exemple, en cas d'utilisation du compte 6215 (Personnel affecté par la collectivité de rattachement) dans le budget annexe, le compte 70841 (-Mise à disposition de personnel aux budgets annexes, régie municipales, CCAS et caisses des écoles) doit être mouvementé dans le budget principal.

FICHE N° 2

Les remboursements de frais (autres que les charges de personnel) entre budgets principaux et budgets annexes entre EPCI et communes membres

Références réglementaires

Il est rappelé que le transfert des compétences entraîne de plein droit la mise à disposition des biens, équipements et services publics nécessaires à leur exercice¹⁵. Ce transfert s'effectue à titre gratuit (CGCT – articles L 5211-5 III, 1321-2). Il n'y a donc pas de flux réciproques dans ce cas (hors personnel).

Au niveau de l'intercommunalité

Article L 5211- 4-1 du CGCT : les services mis à disposition

Cet article concerne les services mis à disposition entre communes membres et l'EPCI et inversement à la suite des transferts de compétences.

En cas de mise à disposition de services entre une commune membre et l'EPCI et mise à disposition de services entre l'EPCI et un ou les communes membres, une convention est conclue entre l'EPCI et la ou les communes membres et fixe notamment : *"les conditions de remboursement par la commune ou l'EPCI bénéficiaire de la mise à disposition des frais de fonctionnement du service. Les modalités de ce remboursement sont définies par décret"*.

Le décret est codifié à l'article D 5211-16. Cet article indique que *"le remboursement des frais de fonctionnement du service mis à disposition s'effectue sur la base d'un coût unitaire de fonctionnement du service, multiplié par le nombre d'unités de fonctionnement constaté »*.

Il est précisé que le coût unitaire comprend les charges de personnel, les fournitures, le coût de renouvellement des biens et les contrats de services rattachés.

Au niveau de la facturation entre l'EPCI et la ou les communes membres (ou inversement), il convient de faire apparaître la part relative aux charges de personnel et celle relative aux autres frais comme indiquée dans la convention.

La part de la refacturation correspondant aux frais (autres que les charges de personnel) est imputée sur le compte 6287x et 7087x.

Cette imputation différenciée des frais n'est obligatoire que si elle représente une part significative par rapport aux charges de personnel (Voir la fiche 1 sur les mises à dispositions de personnel).

¹⁵des dispositions spécifiques s'appliquent quand l'EPCI est compétent en matière de zone d'activité économique (CGCT art. L 5211-5 III, al. 2).

Article L 5211-4-2 du CGCT : les services communs

Cet article traite des services communs créés entre un EPCI et ses membres en dehors de transferts de compétences. Les effets de ces mises en commun sont réglés par une convention.

La facturation des services communs entre le groupement et les communes membres est régie par une convention qui fixe notamment les modalités de facturation du service. En l'absence de précisions, la doctrine recommande de s'inspirer de l'article D 5211-16 du CGCT pour le calcul des modalités de facturation.

La répartition entre le montant revenant aux charges de personnel et le montant correspondant aux frais liés à l'environnement de travail doit être respecté au niveau des imputations comptables (§ supra).

L'article L 5211-4-2 du CGCT offre la possibilité aux établissements publics soumis à l'article 1609 nonies C du CGI d'opter pour la prise en compte de la refacturation des services communs dans le montant de l'attribution de compensation.

Au sein d'une même entité (BP-BA)

Des comptes dédiés ont été créés dans les nomenclatures du secteur public local afin de retracer les remboursements de frais par les budgets annexes au budget principal.

Les comptes utilisés et le schéma comptable

Afin de pouvoir identifier les flux réciproques comptabilisés dans le cadre du remboursement des frais, des comptes dédiés ont été créés. Ces comptes sont différents selon que la mise à disposition se réalise entre BP / BA ou entre un GFP et ses communes membres.

L'utilisation des comptes exacts conditionne la qualité des retraitements puis des restitutions mises à la disposition des comptables et des ordonnateurs dans le cadre des données consolidées et / ou agrégées. Les différents types de données mises à disposition sont précisées partie 1 section 1 – point 3.

➤ **Remboursement de frais entre la collectivité de rattachement et ses budgets annexes.**➤ dépenses refacturées par un BP à son, ses BA (en M14)

	Bénéficiaire de la mise à disposition	Remettant à disposition
Budget principal	/	70872 Remboursements de frais par les budgets annexes et les régies municipales
Budget annexe	62871 Remboursements de frais à la collectivité de rattachement	/

➤ dépenses refacturées par un BA à son BP (en M14)

	Bénéficiaire de la mise à disposition	Remettant à disposition
Budget annexe		70871 Remboursements de frais par la collectivité de rattachement
Budget principal	62872 Remboursements de frais aux budgets annexes et aux régies municipales	

Des comptes spécifiques existent régissant les remboursements de frais entre une collectivité (BP) et les CCAS et Caisses des écoles en M14 et M57.

62873 – remboursements de frais au CCAS	62874 – remboursements de frais à la caisse des écoles
70873 – remboursements de frais par les CCAS	70874 – remboursements de frais par les caisses des écoles

➤ dépenses refacturées entre BA / BP en M57, M52 et M71

	M57	M52 – M71
BP refacturant	70872 remboursements de frais par les budgets annexes et les régies	70872 remboursements de frais par les budgets annexes
BA bénéficiaire	62871 remboursements de frais à la collectivité de rattachement	62871 remboursements de frais à la collectivité de rattachement
BP bénéficiaire	62872 remboursements de frais aux budgets annexes et aux régies	62872 remboursements de frais au budget annexe
BA refacturant	70871 remboursements de frais par la collectivité de rattachement	70871 remboursements de frais par la collectivité de rattachement

➤ Remboursement de frais entre le GFP et les communes membres (M 14 – M57)

	Bénéficiaire	Remettant à disposition
Commune	62876 – remboursements de frais au GFP de rattachement	70876 – remboursements de frais par le GFP de rattachement
GFP	62875 – remboursements de frais aux communes membres du GFP	70875 – remboursements de frais par les communes membres du GFP

Exemple : un groupement mutualise un de ses services avec une commune membre.

En cours d'année, le groupement assure le paiement de la totalité des frais de fonctionnement relatifs à ce service (hors les frais de personnel qui font l'objet d'un suivi spécifique) en débitant les comptes 60x « achats et variation des stocks », 61x « autres charges externes services extérieurs » et 62x « autres charges externes autres services extérieurs ».

Selon la périodicité fixée par la convention, le groupement facture à la commune une partie des frais de fonctionnement du service mutualisé en fonction des modalités de facturation convenues dans la convention. Le GFP émet un titre à l'encontre de la commune imputé sur le compte 70875.

La commune s'acquitte du remboursement des frais qui lui sont répercutés en émettant un mandat sur le compte 62876 afin de solder le titre émis par le groupement. Elle vérifie que la liquidation du titre correspond aux modalités conventionnelles avant l'émission du mandat.

Le coût refacturé (en recettes et en dépenses) doit être intégré dans le budget des deux collectivités.

Le retraitement extra comptable dans une optique d'agrégation ou de consolidation

La finalité du retraitement est, dans le cadre d'une agrégation des données, de neutraliser les opérations ayant donné lieu à des flux réciproques qui augmentent le montant des masses.

Dans le cadre de la production par la DGFIP de différents types de fiches AEF (voir la présentation des différents types de fiches partie 1 section 1 point 3), le retraitement est automatisé. Il est ainsi possible de connaître le montant des frais autres que les charges de personnel net des flux réciproques :

- sur le périmètre de la commune (budget principal + budgets annexes),
- sur le périmètre de l'EPCI (budget principal + budgets annexes),
- ou sur le territoire intercommunal (budget principal de l'EPCI et budgets principaux des communes membres ou bien budget principal et budgets annexes de l'EPCI et des communes membres).

Le retraitement entre dans le cadre des **fiches AEF données agrégées** (budget principal EPCI + budgets principaux des communes membres)

Sont concernés les budgets utilisant la nomenclature M14.

Le montant total des achats et charges externes constitué de l'ensemble des budgets principaux de l'EPCI et des communes membres est égal au :

- total des débits nets des comptes 60, 61, 62 (hors 621),
- déduction faite du débit net du compte 62876 ouvert dans le BP de chaque commune membre,
- déduction faite du crédit net du compte 70876 ouvert dans le BP de chaque commune membre ;

À défaut de ce retraitement, le montant des opérations réciproques serait pris deux fois.

Le retraitement dans le cadre des **fiches AEF** agrégées consolidées (BP et BA de l'EPCI + BP et BA des communes membres)

Les fiches AEF « données agrégées consolidées du territoire intercommunal » présentent les achats et charges externes de l'EPCI, des communes membres et des différents types de budgets annexes, nets des flux réciproques.

Sont concernés les budgets utilisant la nomenclature M14.

Le montant total des achats et charges externes constitué de l'ensemble des BP et BA de l'EPCI et des communes membres est égal au :

- débits nets des comptes 60, 61, 62 (hors 621),
- déduction faite du débit net du compte 62876 du BP des communes,
- déduction faite du crédit net du compte 70876 du BP des communes,
- déduction faite du débit net du compte 62871 des BA en M14 des communes et du GFP,
- déduction faite du crédit net du compte 70871 des BA en M14 des communes et du GFP,
- déduction faite du débit net du compte 6287 des BA en M4 des communes et du GFP,

À défaut de ce retraitement, le montant des opérations réciproques serait pris deux fois.

Les risques identifiés

Risques

- Non-respect des obligations réglementaires ; la totalité des remboursements de frais n'est pas facturée, des dépenses effectuées pour un tiers (le GFP par exemple) sont assumées par le budget de la collectivité (commune membre),
- Les comptes ainsi que les prévisions budgétaires ne sont pas sincères,
- Absence de respect du principe des droits constatés,
- La facturation des frais n'est pas conforme à la convention,
- La collectivité mettant à disposition n'est pas en mesure d'identifier et / ou de justifier le montant des frais engagés pour le (les) tiers,
- L'imputation comptable des titres / mandats est erronée,
- Existence de restes à recouvrer, de sommes imputées sur des comptes d'attente.

DISPOSITIF DE CONTRÔLE INTERNE

Organisation

Dans toutes les collectivités et services

- Désigner et communiquer le nom de l'acteur chargé d'exploiter les anomalies issues des fiches AEF (données agrégées) et de l'état d'ajustement des flux croisés (entre EPCI / communes membres) afin de recenser les difficultés et améliorer le dispositif.
- Définir et communiquer les modalités d'alimentation du tableau de suivi et désigner l'acteur responsable.

Il est recommandé aux collectivités de mettre en place un fichier destiné à suivre au fur et à mesure, l'émission des mandats et l'émission des titres (**tableau de suivi**). Il est souhaitable de confier le suivi de ce fichier à l'EPCI (EPCI/communes), ou aux services du BP (BP / BA)¹⁶ – voir partie 1 section 1 point 5).

Organisation dans la collectivité (EPCI/communes) et les services (BP-BA) destinataires du remboursement

Définir et communiquer à l'ensemble des intervenants, l'acteur chargé du recensement, notamment à partir des conventions, des remboursements de frais à refacturer et mettre en place (en fonction des modalités de remboursement prévues dans les conventions) une organisation permettant l'identification, la liquidation, la justification des remboursements de frais et l'émission du titre.

Organisation dans la collectivité et les services procédant au remboursement :

Définir et communiquer à l'ensemble des intervenants, l'acteur chargé de recenser, notamment à partir des conventions, les refacturations de frais et les modalités conventionnelles afin d'être en mesure de vérifier la liquidation de la facturation par la collectivité mettant à disposition avant l'émission du mandat.

Documentation

Formation: sensibiliser le personnel concerné aux enjeux de l'identification et de la correcte imputation des flux réciproques,

¹⁶De manière générale, à la collectivité au périmètre géographique le plus étendu.

Documentation :

- élaborer une **cartographie** de la structure intercommunale afin d'avoir une vision de l'ensemble des intervenants et des relations, conventions impactant les flux croisés. Ce document devra être actualisé régulièrement.
- élaborer et diffuser un **échancier** de mise en recouvrement des titres (en fonction des dispositions des conventions) et du guide de procédure interne.
- formaliser et uniformiser les pratiques méthodologiques à l'intérieur du territoire : rédaction et diffusion d'un **guide de procédure**. Les éléments méthodologiques doivent être arrêtés en concertation et formalisés dans ce guide de procédure interne.
Ce guide pourra rappeler que le titre de recettes correspondant à la facturation du remboursement des frais doit être accompagné de pièces justificatives permettant à la collectivité ou au service bénéficiaire de vérifier la liquidation du titre et procéder à l'émission du mandat : a minima, il s'agit d'états liquidatifs tels que prévus dans la convention permettant au comptable de vérifier l'exactitude de la liquidation.
- Dans le cadre des services mis à disposition et des services communs, l'établissement d'un **état annuel d'utilisation** des services par chaque collectivité peut être réalisé. Cet état devant indiquer la liste des recours au service, convertis en unité de fonctionnement.
- Il est souhaitable de confier le suivi de ce fichier à l'EPCI (EPCI/communes), et au service du BP (BP / BA)¹⁷ – voir partie 1 section 1 point 5).

Traçabilité

- Archivage des conventions de mise à disposition,
- Archivage des documents de suivi extra comptable, de l'échancier,
- Archivage des courriers éventuels entre les deux entités notamment en cas de désaccord,
- Traçabilité des contrôles de supervision contemporain réalisés,
- Conservation des documents utilisés dans le cadre des contrôles mutuels réalisés.
- Transmission au comptable des modalités de remboursement des frais. La convention sera rappelée, pour mémoire, dans les titres suivants.

Points de contrôle

Les mesures de contrôles décrites dans cette fiche constituent des propositions ; tous les contrôles déclinés ne sont pas nécessairement à mettre en œuvre. Les contrôles doivent être adaptés à l'organisation de chaque entité, à sa taille, ainsi qu'à l'évaluation par l'encadrement des risques propres à chaque organisation. Pour les flux croisés intervenant dans le cadre de l'intercommunalité, il faut également, afin de définir les mesures de contrôle interne appropriées de tenir compte du périmètre de l'EPCI¹⁸ et du nombre de comptables intervenant sur ce périmètre. Le type de mutualisation doit également être pris en compte (mutualisation descendante / ascendante).

¹⁷De manière générale, à la collectivité au périmètre géographique le plus étendu.

¹⁸L'EPCI et les communes membres appartiennent au même département ou à plusieurs départements, à plusieurs régions....

Cas n°1 : Flux croisés au sein de l'intercommunalité

Mesures de contrôle dans la collectivité bénéficiaire du remboursement

- **Autocontrôle** (*Service Gestionnaire / DAF selon l'organisation interne*) :
 - ↳ s'assurer à partir du suivi extra comptable et de la convention de l'exactitude du montant facturé.
 - ↳ s'assurer, à partir du recensement des conventions, que la totalité remboursements de frais a été comptabilisée (a minima annuellement, avant la clôture de l'exercice) y compris les produits à recevoir.
 - ↳ rapprocher les prévisions budgétaires et les réalisations ainsi que les réalisations avec les données de l'exercice précédent (sauf modifications importantes) ; cette revue analytique permet de détecter des anomalies significatives.
- **Contrôle mutuel** (*service Gestionnaire / DAF selon l'organisation interne*)

Ce contrôle intervient dans le cadre du contrôle des titres de recettes :

- ↳ contrôle par le chef du service gestionnaire lors de la transmission du bordereau ou la validation des éléments de liquidation à la DAF.
- ↳ contrôle par le chef de service de la DAF au moment de la signature s'il a délégué du bordereau ou validation et envoi au comptable.

Mesures de contrôle dans la collectivité procédant au remboursement

- **Autocontrôle** (*Service Gestionnaire / DAF selon l'organisation interne*) :
 - ↳ au moment de l'émission du mandat, s'assurer de l'exactitude du montant liquidé à partir à la fois de l'état justificatif joint au titre et de la convention.
 - ↳ s'assurer de l'exactitude de l'imputation comptable.
- **Contrôle de supervision contemporain** (*service gestionnaire / DAF selon l'organisation interne*)

Ce contrôle intervient dans le cadre du contrôle des mandats. Le chef du service responsable (Service gestionnaire / DAF) contrôle le mandat avant son envoi au comptable.

À partir des conventions, un contrôle est effectué par la DAF sur la qualité des dépenses mandatées au titre des remboursements de frais.

Mesures de contrôle chez le comptable après réception de l'état d'ajustement.

À réception de l'état d'ajustement transmis par sa direction locale, le comptable s'assure de la concordance des montants et de la réciprocité des émissions de titres et mandats de l'exercice.

À l'occasion de ces travaux, le comptable doit, en cas de besoin, se rapprocher de l'ordonnateur et / ou des autres comptables publics situés dans le périmètre de l'EPCI afin d'identifier les causes des anomalies et de procéder aux corrections avant la fin de l'exercice concerné.

Mesures de contrôle mutuel entre la collectivité contributrice et la collectivité bénéficiaire

Ce contrôle est à privilégier sans attendre la réception de l'état d'ajustement envoyé par le comptable. Ce contrôle mutuel a pour objectif de vérifier la réciprocité des opérations (exhaustivité des opérations, montant identique, exercice identique et exacte imputation).

Il peut être mis en œuvre à plusieurs moments ; la réciprocité peut être vérifiée dès les prévisions budgétaires, puis elle est suivie durant l'exercice au rythme des émissions des mandats et titres et enfin à la fin de l'exercice.

Afin de faciliter ce contrôle, **un tableau de suivi** partagé peut être mis en œuvre et complété au fur et à mesure de l'émission des titres / mandats par chaque collectivité.

Dans le cadre des relations entre un ECPI et ses communes membres, l'EPCI pourrait être l'initiateur et le chef de file de ces travaux de suivi. Pour les autres organisations, il convient de nommer une collectivité responsable de ce suivi qui dressera en fin d'exercice le bilan du suivi. Le bilan sera adressé au(x) comptable(s).

Cas n°2 : Flux internes entre le budget principal et le(s) budget(s) annexe(s)

Le contrôle incombe prioritairement à l'ordonnateur dans la mesure où il dispose des informations.

En termes d'organisation, il est préférable que les mandats et les titres soient émis concomitamment.

Il est proposé aux ordonnateurs de mettre en place les différentes mesures de contrôle interne proposées supra (cas n°1) hormis celles liées à l'état d'ajustement, lequel n'existe que dans le cadre de l'intercommunalité.

Il est recommandé aux ordonnateurs de mettre en place un tableau de suivi à l'instar de ce qui est prévu dans le cadre des relations EPCI / communes afin de faciliter le travail de contrôle.

Le comptable a néanmoins un rôle d'alerte en fonction des comptes utilisés, de sa connaissance des activités et de l'environnement. Exemple, en cas d'utilisation du compte 62871 (remboursement de frais à la collectivité de rattachement) dans le budget annexe, le compte 70872 (remboursement par les budgets annexes et régies municipales) doit être mouvementé dans le budget principal.

FICHE N° 3

Les subventions et fonds de concours entre budgets principaux et budgets annexes entre EPCI et communes membres

Références réglementaires

1- Entre le budget principal et les budgets annexes.

La réglementation existante encadre les relations entre les budgets principaux et les budgets annexes à caractère industriel et commercial.

L'article L 2224-1 du CGCT impose un strict équilibre budgétaire des SPIC exploités en régie, affermés ou concédés par les communes. L'article L. 2224-2 prévoit quelques dérogations à ce strict principe de l'équilibre qui sont applicables seulement aux communes (CE 29 octobre 1997 – Société des sucreries agricole de Colleville). Le conseil municipal peut décider une prise en charge des dépenses du SPIC dans son budget principal :

- lorsque les exigences du service public conduisent la collectivité à imposer des contraintes particulières de fonctionnement,
- si le fonctionnement du service public exige la réalisation d'investissements qui, en raison de leur importance et eu égard au nombre d'usagers, ne peuvent être financés sans augmentation excessive des tarifs,
- si lorsque, après la période de réglementation des prix, la suppression de toute prise en charge par le budget de la commune aurait pour conséquence une hausse excessive des tarifs.

Cette aide revêt un caractère exceptionnel et ne saurait être pérennisée.

Les services suivants peuvent être subventionnés sans condition particulière :

- services de distribution d'eau et d'assainissement dans les communes de moins de 3 000 habitants¹⁹ et pour les EPCI ne comportant pas de commune de plus de 3 000 habitants²⁰ ;
- services publics d'assainissement non collectif pendant les cinq premières années de fonctionnement ;
- services publics de gestion des déchets ménagers, lors de l'instauration de la redevance d'enlèvement des ordures ménagères pour une durée limitée aux quatre premiers exercices.

Les budgets annexes de lotissements ou d'aménagement de zones d'activités et ceux retraçant l'exploitation du domaine privé de la collectivité (location immobilière, atelier-relais, etc.) ne sont pas des budgets SPIC. Ils peuvent être subventionnés par le budget principal à condition que cela

¹⁹la loi Notre du 7 août 2015 impose le transfert obligatoire des compétences eau et assainissement des communes vers les EPCI, y compris communautés de communes et d'agglomération, à compter du 1er janvier 2020.

²⁰ concernant les syndicats intercommunaux d'eau et d'assainissement pour lesquels les compétences assainissement sont à la carte, il n'est possible de subventionner ces services que lors qu'aucune commune de plus de 3000 habitants n'a transféré la compétence optionnelle considérée.

ne conduise pas à des tarifs anormalement bas pour l'utilisateur qui seraient constitutifs de libéralités, et à condition que cela n'entraîne pas une méconnaissance des règles afférentes aux interventions économiques des collectivités territoriales

2- Entre un EPCI (établissement de coopération intercommunale) et les communes membres

Les relations entre l'EPCI à fiscalité propre et les communes membres sont régies par le principe de spécialité lequel revêt deux aspects :

- une spécialité territoriale en vertu de laquelle l'établissement ne peut intervenir que dans le cadre de son périmètre « géographique »,
- une spécialité fonctionnelle qui interdit à l'établissement d'intervenir en dehors des compétences qui lui ont été transférées ou déléguées²¹.

Les fonds de concours constituent une dérogation à ce principe.

En effet, le CGCT prévoit la possibilité de mettre en place un fonds de concours (Art. L 5214-16 V – L 5215-26 – L 5216-V – L 5217-7) afin de financer la réalisation ou le fonctionnement d'un équipement (la notion d'équipement est entendu stricto sensu ; les activités accueillies par l'équipement ne peuvent être financées dans ce cadre). Ainsi des fonds de concours peuvent être versés entre l'EPCI et les communes membres après accords concordants exprimés à la majorité simple du conseil communautaire et des conseils municipaux concernés. Le montant du versement est plafonné, il ne peut excéder la part d'autofinancement du bénéficiaire du fonds, hors subventions.

Le CGCT prévoit une participation minimale du maître d'ouvrage.

L'article L 1111-9 du CGCT prévoit que l'EPCI désigné maître d'ouvrage d'une opération d'investissement, doit assurer le financement d'au moins 30% du montant total des financements publics qui lui sont accordés.

Toutefois, les collectivités peuvent convenir de déroger à cette règle, dans le cadre des conventions territoriales d'exercice concerté des compétences élaborées par les collectivités chefs de file.

En tout état de cause, la participation minimale du maître d'ouvrage ne saurait être inférieure au seuil de droit commun fixé à 20% (article L 1111-10 du CGCT), sous réserve de trois types de dérogations.

Cette réglementation est précisée dans l'instruction du gouvernement (Ministère de l'intérieur, Ministère de la décentralisation et de la fonction publique, Secrétariat d'état à la réforme territoriale) [NOR RDFB 1520836N du 22 décembre 2015](#).

Les comptes utilisés

1.1 Relations entre budget principal et budget(s) annexe(s)

- Les subventions d'investissement versées

En M14, les subventions d'investissement versées par le budget principal au(x) budget(s) annexe(s) sont imputées sur le compte racine suivant, détaillé ensuite selon la nature du bien financé :

- **204163** « subventions d'équipement versées aux établissements et services rattachés à caractère administratif »,
- **204164** « subventions d'équipement versées aux établissements et services

²¹y compris la définition de l'intérêt communautaire.

rattachés à caractère industriel et commercial ».

Les recettes sont enregistrées dans le budget annexe sur le compte 13148 « subventions d'équipement transférables – autres communes » ou 13248 « subventions d'équipement non transférables autres communes » selon que la subvention d'équipement est transférable (1) ou non transférable (2).

<p>Rappel sur la distinction entre les comptes 131x et 132x Subventions d'investissement transférable / non transférable</p> <p>Le caractère transférable ou non est fonction du caractère amortissable ou non de l'équipement financé.</p> <p>Les subventions d'équipement sont « transférables » lorsqu'elles financent une immobilisation amortissable. Les subventions transférables font l'objet d'une reprise annuelle constatée au crédit du compte 777 « quote-part des subventions d'investissement transférée au compte de résultat ». Elles disparaissent ainsi du bilan parallèlement à l'amortissement de l'immobilisation. Le rythme de la reprise est identique à celui de l'amortissement du bien financé.</p>

➤ Subventions d'investissement entre BP / BA en M57, M52 et M71

	M57	M52 – M71
BP verse la subvention	<ul style="list-style-type: none"> – 2041533x subventions d'équipement versées aux EPL et services rattachés à caractère administratif – 2041534x subventions d'équipement versées aux EPL et services rattachés à caractère industriel et commercial 	<ul style="list-style-type: none"> – 204178x subventions d'équipement versées autres établissements publics locaux – autres (M52) – 20415x subventions d'équipement versées autres groupements de collectivités, collectivités à statut particulier et EPL (M71) – 20416x subventions d'équipement versées aux SPIC
	M57	M52 – M71
BA bénéficiaire de la subvention	<ul style="list-style-type: none"> – 131xx subventions d'équipement transférables – 132xx subventions d'équipement non transférables 	<ul style="list-style-type: none"> – 131xx subventions d'équipement transférables – 132xx subventions d'équipement non transférables

• Les subventions de fonctionnement versées

En M14, les subventions de fonctionnement versées par le budget principal au(x) budgets(s) annexe(s) sont comptabilisées au compte :

- **657363** « subventions de fonctionnement versées aux établissements et services rattachés à caractère administratif »,
- **657364** « subventions de fonctionnement versées aux établissements et services rattachés à caractère industriel et commercial »²²,

²²L'article L 2224-1 du CGCT prévoit «Les budgets des services publics à caractère industriel ou commercial exploités en régie, affermés ou concédés par les communes, doivent être équilibrés en recettes et en dépenses ». Toutefois, l'article L2224-2 prévoit un certain nombre d'exceptions.

- **67441** ²³« subventions aux SPIC – BA et régies dotées de la seule autonomie financière ».

Elles sont enregistrées en recettes dans le budget annexe sur le compte **74748** « participations communes – autres communes » (M 14) **74751** – « participations groupements de collectivités GFP de rattachement » si le BP est un GFP (M14) ou **774** « subventions exceptionnelles (M 4X).

➤ Subventions de fonctionnement entre BP / BA en M57, M52 et M71 :

	M57	M52	M71
BP verse la subvention	– 657363 subventions de fonctionnement aux établissements et services rattachés à caractère administratif – 657364 subventions de fonctionnement aux établissements et services rattachés à caractère industriel et commercial – 67431 subventions exceptionnelles aux SPIC (autres que les services de transport, d'eau et d'assainissement) – budgets annexes et régies dotées de la seule autonomie financière	– 65735 subventions de fonctionnement aux autres groupements de collectivités, collectivités à statut particulier, EPL – 65736 subventions de fonctionnement aux SPIC – 6743 subventions exceptionnelles aux SPIC départementaux	– 65735 subventions de fonctionnement aux autres groupements de collectivités, collectivités à statut particulier, EPL – 65736 subventions de fonctionnement aux SPIC – 6743 subventions exceptionnelles aux SPIC régionaux
	M57	M52	M71
BA bénéficiaire de la subvention	74748 participations – communes-autres communes 74751 participations – groupements de collectivités, collectivités à statuts particuliers	7472 participations – département 774 subventions exceptionnelles	7472 participations – région 774 subventions exceptionnelles

- Subventions de fonctionnement aux CCAS et caisses des écoles (M14 – M57)

C/657361 – subvention de fonctionnement aux CDE
C/657362 – subvention de fonctionnement aux CCAS
C/7476 – participations des CCAS et CDE

²³Il s'agit de subventions exceptionnelles.

1.2 Relations entre l'EPCI et les communes membres

Afin de pouvoir identifier les flux comptabilisés dans le cadre de subventions entre l'EPCI et ses communes membres, des comptes dédiés ont été créés.

Les subventions ou fonds de concours contribuant à la réalisation d'un équipement sont imputés en section d'investissement au compte 2041xx-subvention d'équipement versée chez la partie versante et au compte 13(1 / 2)²⁴xx chez le bénéficiaire.

Les subventions ou fonds de concours de fonctionnement sont imputés, chez la partie versante en section de fonctionnement au compte 657xx (ou 674xx-subvention exceptionnelle) et chez le bénéficiaire au compte 747xx-participations.

Afin d'identifier précisément la qualification juridique de la partie versante et bénéficiaire des subdivisions de comptes ont été créées (Annexe 54 – Tome 1 de l'instruction budgétaire et comptable M14).

- **Les subventions d'investissement reçues**

Elles sont imputées sur les comptes :

Bénéficiaire de la subvention	Comptes M14 M57
Commune	13141 – subventions d'équipement transférables – communes – communes membres du GFP 13241 – subventions d'équipement non transférables – communes – communes membres du GFP 13151 – subventions d'équipement transférables – GFP de rattachement 13251 – subventions d'équipement non transférables – GFP de rattachement
Groupement à fiscalité propre (GFP)	13141 – subventions d'équipement transférables – communes – communes membres du GFP 13241 – subventions d'équipement non transférables – communes – communes membres du GFP

²⁴(1) pour les subventions transférables et (2) pour les non transférables. Sont qualifiées de « transférables » les subventions finançant des immobilisations amortissables.

- **Les subventions d'investissement versées**

Elles sont imputées sur les comptes :

Émetteur de la subvention	Comptes M14	Comptes M 57
Commune	<p>204151 – subventions d'équipement versées aux organismes publics – groupements de collectivités et collectivités à statut particulier – GFP de rattachement</p> <ul style="list-style-type: none"> • 2041511 – biens mobiliers, matériels, études • 2041512 – bâtiments et installations • 2041513 – projets d'infrastructures d'intérêt national <p><i>OU</i></p> <p>204141 – subventions d'équipement versées aux organismes publics – communes – communes membres du GFP</p> <ul style="list-style-type: none"> • 2041411 – biens mobiliers, matériels, études • 2041412 – bâtiments et installations • 2041413 – projets d'infrastructures d'intérêt national 	<p>204151 – subventions d'équipement versées aux organismes publics – groupements de collectivités EPL et collectivités à statut particulier – GFP de rattachement</p> <ul style="list-style-type: none"> • 2041511 – biens mobiliers, matériels, études • 2041512 – bâtiments et installations • 2041513 – projets d'infrastructures d'intérêt national <p><i>OU</i></p> <p>204141 – subventions d'équipement versées aux organismes publics – communes – communes membres du GFP</p> <ul style="list-style-type: none"> • 2041411 – biens mobiliers, matériels, études • 2041412 – bâtiments et installations • 2041413 – projets d'infrastructures d'intérêt national
Groupement à fiscalité propre (GFP)	<p>204141 – subventions équipement versées aux organismes publics – communes – communes membres du GFP</p> <ul style="list-style-type: none"> • 2041411 – biens mobiliers, matériels, études • 2041412 – bâtiments et installations • 2041413 – projets d'infrastructures d'intérêt national 	<p>204141 – subventions équipement versées aux organismes publics – communes – communes membres du GFP</p> <ul style="list-style-type: none"> • 2041411 – biens mobiliers, matériels, études • 2041412 – bâtiments et installations • 2041413 – projets d'infrastructures d'intérêt national

- **Les subventions de fonctionnement reçues :**

Elles sont imputées sur les comptes

Bénéficiaire de la subvention	Comptes M14 – M57
Commune	<p>74741 – participations – communes – communes membres du GFP</p> <p>74751 – participations – groupements de collectivités et collectivités à statut particulier et établissements publics – GFP de rattachement</p>
Groupement à fiscalité propre (GFP)	74741 – participations – communes – communes membres du GFP

- **Les subventions de fonctionnement versées :**

Elles sont imputées sur les comptes :

Émetteur de la subvention	Comptes M14 – M57
Commune	<p>657351 – subventions de fonctionnement aux organismes publics – groupements de collectivités et collectivités à statut particulier – GFP de rattachement</p> <p>657341 – subventions de fonctionnement aux organismes publics – communes – communes membres du GFP</p>
Groupement à fiscalité propre (GFP)	657341 – subventions de fonctionnement aux organismes publics – communes – communes membres du GFP

2- Le schéma comptable

- ❖ **Les subventions d'investissement versées**

La partie versante constate une dépense et émet un mandat sur le compte 204xx au nom du bénéficiaire des fonds.

La partie bénéficiaire des fonds constate un titre émis sur le compte 131xx ou 132xx²⁵.

Le mandat et le titre sont émis pour un montant similaire. Ils sont justifiés par la production d'une délibération remplissant les conditions prévues par les articles L 5214-16 V – L 5215-26 – L 5216-V–L 5217-7 du CGCT, selon le type de collectivité.

²⁵(1) subventions transférables – (2) subventions non transférables d'investissement rattachées aux actifs non amortissables. Sont qualifiées de « transférables » les subventions finançant des immobilisations amortissables.

Les « subventions d'équipement versées » sont amorties sur une durée maximale de :

- 5 ans lorsqu'elles financent un bien mobilier, du matériel ou des études auxquelles sont assimilées les aides à l'investissement consenties aux entreprises (sauf exceptions mentionnées dans l'article) ;
- 30 ans lorsqu'elles financent des biens immobiliers ou des installations ;
- 40 ans lorsqu'elles financent des projets d'infrastructures d'intérêt national.

Chaque année le compte 6811 « dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » est débité par le crédit du compte 2804xx « subventions d'équipement versées ».

Lorsqu'une subvention d'équipement est totalement amortie, elle est sortie du bilan.

Le comptable crédite le compte 204xx par le débit du compte 2804xx par opération d'ordre non budgétaire.

❖ **Les subventions de fonctionnement versées**

La partie contributrice émet un mandat sur le compte 6573xx au nom du bénéficiaire pour le montant de la subvention accordée. Le bénéficiaire émet un titre de recette du même montant sur le compte 747xx. L'opération est justifiée en dépense et recettes par une délibération.

Le retraitement extra comptable dans une optique d'agrégation ou de consolidation

La finalité du retraitement est, dans le cadre d'une agrégation des données, de neutraliser les opérations ayant donné lieu à des flux réciproques qui augmentent le montant des masses.

Dans le cadre de la production par la DGFIP de différents types de fiches AEF (voir la présentation des différents types de fiches partie 1 section 1 point 3), le retraitement est automatisé. Il est ainsi possible de connaître le montant des subventions net des flux réciproques :

- sur le périmètre de la commune (budget principal + budgets annexes),
- sur le périmètre de l'EPCI (budget principal + budgets annexes),
- ou sur le territoire intercommunal (budget principal de l'EPCI et budgets principaux des communes membres ou bien budget principal et budgets annexes de l'EPCI et des communes membres).

Les subventions de fonctionnement versées

Le retraitement dans le cadre des fiches AEF agrégées (BP de l'EPCI + BP des communes membres)

Sont concernés les budgets utilisant la nomenclature M14.

Le montant total des subventions de fonctionnement versées est égal au :

- débits nets des comptes 657 des BP de l'EPCI et des communes
- déduction faite des débits nets du compte 657351 du BP des communes
- déduction faite du crédit net du compte 74751 du BP des communes

Le retraitement dans le cadre des fiches AEFf agrégées consolidées (BP + BA de l'EPCI et BP + BA des communes membres)

Sont concernés les budgets utilisant la nomenclature M14.

Le montant total des subventions de fonctionnement versées est égal au :

- débits nets du compte 657 des BP et des BA du GFP et des communes
- déduction faite des débits nets des comptes 657363 et 657364 du BP des communes
- déduction faite des débits nets des comptes 657363 et 657364 du BP du GFP
- déduction faite des débits nets du compte 657351 du BP des communes
- déduction faite du crédit net du compte 74751 du BP des communes

À défaut de ce retraitement, le montant des opérations réciproques serait pris deux fois.

Les subventions d'investissement reçues

Dans le cadre de la production par la DGFIP de différents types de fiches AEFf (voir la présentation des différents types de fiches partie 1 section 1 point 3), le retraitement est automatisé. Il est ainsi possible de connaître le montant des subventions d'investissement reçues, net des flux réciproques :

- sur le périmètre de la commune (budget principal + budgets annexes),
- sur le périmètre de l'EPCI (budget principal + budgets annexes),
- ou sur le territoire intercommunal (budget principal de l'EPCI et budgets principaux des communes membres ou bien budget principal et budgets annexes de l'EPCI et des communes membres).

Le retraitement dans le cadre des fiches AEFf données agrégées (BP de l'EPCI + BP des communes membres)

Sont concernés les budgets utilisant la nomenclature M14.

Le montant des subventions d'investissement reçues est égal au :

- crédits nets des comptes 13 (hors 139) des BP et des BA du GFP et des communes
- déduction faite des crédits nets des comptes 13151 et 13251 des BP des communes
- déduction faite du débit net du compte 204151 des BP des communes

Les risques identifiés

Risques

- Versement d'une subvention illégale,
- Les comptes ne sont pas sincères,
- Absence de respect du principe des droits constatés,
- Le montant n'est pas conforme à la délibération,
- L'imputation comptable est erronée,
- Les titres / mandats ne sont pas justifiés,

- Existence de restes à recouvrer ou de sommes imputées sur des comptes d'attente.

DISPOSITIF DE CONTRÔLE INTERNE

Organisation

Organisation générale – toutes collectivités et services

- Désigner et communiquer le nom de l'acteur chargé d'exploiter les anomalies issues des fiches AEF (données agrégées) et de l'état d'ajustement (entre EPCI / communes membres) afin de recenser les difficultés et améliorer le dispositif.
- Définir et communiquer les modalités d'alimentation du tableau de suivi et définir l'acteur responsable.

Les collectivités peuvent mettre en place un fichier partagé destiné à suivre au fur et à mesure, l'émission des mandats et l'émission des titres ; ce fichier doit permettre de pouvoir vérifier à tout moment l'égalité débit / crédit relative à chaque imputation.

Organisation dans la collectivité ou service versant la subvention

- Désigner et communiquer à l'ensemble des intervenants, l'acteur chargé de recenser, à partir des délibérations et du budget, les subventions / fonds de concours à verser ainsi que les divers destinataires.

Organisation dans la collectivité ou service bénéficiaire

- Désigner et communiquer à l'ensemble des intervenants l'acteur chargé de recenser, à partir des délibérations et du budget, les titres à émettre ainsi que les destinataires.

Documentation

- Formation : sensibiliser le personnel concerné aux enjeux de l'identification et de la correcte imputation des flux réciproques,
- Documentation : élaborer une cartographie de la structure intercommunale afin d'avoir une vision de l'ensemble des intervenants et des relations, conventions impactant les flux réciproques. Ce document devra être actualisé régulièrement.
- Formaliser et uniformiser les pratiques méthodologiques à l'intérieur du territoire : rédaction et diffusion d'**un guide de procédure**.
- Au sein de la collectivité ou service versant la subvention : élaborer et diffuser un échéancier de versement (émission des mandats) en fonction des dispositions prévues dans les délibérations et respectant les consignes du guide de procédure interne.

- Au sein de la **collectivité ou service bénéficiaire** : élaborer et diffuser un échéancier d'émission des titres en fonction des dispositions prévues dans les délibérations et conforme au guide de procédure interne.

Traçabilité

- Archivage des délibérations et des conventions,
- Archivage des calendriers d'émission des mandats / titres,
- Archivage des courriers éventuels entre les collectivités, le comptable en cas de désaccord ou d'anomalies,
- Traçabilité des contrôles réalisés,
- Conservation des documents utilisés dans le cadre des différents contrôles.

Points de contrôle

Les mesures de contrôles décrites dans cette fiche constituent des propositions ; tous les contrôles déclinés ne sont pas nécessairement à mettre en œuvre. Les contrôles doivent être adaptés à l'organisation de chaque entité, à sa taille, ainsi qu'à l'évaluation par l'encadrement des risques propres à chaque organisation. Pour les flux croisés intervenant dans le cadre de l'intercommunalité, il faut également, afin de définir les mesures de contrôle interne appropriées de tenir compte du périmètre de l'EPCI²⁶ et du nombre de comptables intervenant sur ce périmètre. Le type de mutualisation doit également être pris en compte (mutualisation descendante / ascendante).

Cas n°1 : Flux croisés au sein de l'intercommunalité

Mesures de contrôle dans la collectivité versante

- **Autocontrôle** (DAF / service en charge de la liquidation de la subvention selon l'organisation interne) :
 - ↳ contrôle de la correcte imputation comptable du mandat à partir de la délibération,
 - ↳ contrôle de l'exactitude du montant liquidé présent sur le mandat à partir de la délibération,
 - ↳ contrôle de la présence de la pièce justificative (délibération) à l'appui du mandat,
 - ↳ contrôle du respect de l'échéancier d'émission des mandats à partir de la délibération / convention ou du calendrier interne,
 - ↳ revue annuelle avant la fin de l'exercice afin de s'assurer que la totalité des subventions a été mandatée (voir l'échéancier).
- **Contrôle de supervision contemporain** (service DAF service en charge de la liquidation de la subvention selon l'organisation interne)

²⁶L'EPCI et les communes membres appartiennent au même département ou à plusieurs départements, à plusieurs régions....

Ce contrôle intervient dans le cadre du contrôle des mandats de paiement :

↳ contrôle par le chef du service lors de la transmission/validation du bordereau et des éléments de liquidation à la DAF.

↳ contrôle par le chef de service de la DAF au moment de la signature du bordereau ou validation et envoi au comptable.

- **Contrôle de supervision a posteriori (selon l'organisation de la collectivité et si les montants en jeu sont significatifs)**

L'encadrement (en général la DAF) s'assure, a posteriori, de la réalisation effective du contrôle mutuel entre collectivités.

Mesures de contrôle dans la collectivité bénéficiaire

- **Autocontrôle (DAF) :**

↳ au moment de l'émission du titre s'assurer de l'exactitude du montant facturé à partir de la délibération,

↳ s'assurer de l'exactitude de l'imputation comptable,

↳ s'assurer à partir de l'échéancier que la totalité des titres a été émis,

↳ vérifier que la totalité des sommes enregistrées sur le P 503 a donné lieu à l'émission d'un titre (procédure P 503 : émission du titre de recette après paiement).

- **Contrôle de supervision contemporain (DAF)**

Ce contrôle intervient dans le cadre du contrôle des titres. Le chef du service responsable (DAF) contrôle le titre avant son envoi au comptable, il appose sa signature (si délégation) ou sa validation.

- **Contrôle de supervision a posteriori (selon l'organisation de la collectivité et si les montants en jeu sont significatifs)**

L'encadrement (en général la DAF) s'assure a posteriori de la réalisation effective du contrôle mutuel entre collectivités.

Mesures de contrôle chez le comptable après réception de l'état d'ajustement.

À réception de l'état d'ajustement transmis par sa direction locale, le comptable s'assure de la concordance des montants et de la réciprocité des émissions de titres et mandats de l'exercice.

À l'occasion de ces travaux, le comptable doit, en cas de besoin, se rapprocher de l'ordonnateur et / ou des autres comptables publics situés dans le périmètre de l'EPCI afin d'identifier les causes des anomalies et de procéder aux corrections avant la fin de l'exercice concerné.

Mesures de contrôle mutuel entre la collectivité contributrice et la collectivité bénéficiaire

Ce contrôle est à privilégier sans attendre la réception de l'état d'ajustement envoyé par le

comptable. Ce contrôle mutuel a pour objectif de vérifier la réciprocité des opérations (exhaustivité des opérations, montant identique, exercice identique et exacte imputation).

Il peut être mis en œuvre à plusieurs moments ; la réciprocité peut être vérifiée dès les prévisions budgétaires, puis elle est suivie durant l'exercice au rythme des émissions des mandats et titres et enfin à la fin de l'exercice.

Afin de faciliter ce contrôle, **un tableau de suivi** partagé peut être mis en œuvre et complété au fur et à mesure de l'émission des titres / mandats par chaque collectivité.

Dans le cadre des relations entre un ECPI et ses communes membres, l'EPCI pourrait être l'initiateur et le chef de file de ces travaux de suivi. Pour les autres organisations, il convient de nommer une collectivité responsable de ce suivi qui dressera en fin d'exercice le bilan du suivi. Le bilan sera adressé au(x) comptable(s).

Cas n°2 : Flux internes entre le budget principal et le(s) budget(s) annexe(s)

Le contrôle incombe prioritairement à l'ordonnateur dans la mesure où il dispose des informations.

En termes d'organisation, il est préférable que les mandats et les titres soient émis concomitamment.

Il est proposé aux ordonnateurs de mettre en place les différentes mesures de contrôle interne proposées supra (cas n°1) hormis celles liées à l'état d'ajustement, lequel n'existe que dans le cadre de l'intercommunalité.

Il est recommandé aux ordonnateurs de mettre en place un tableau de suivi à l'instar de ce qui est prévu dans le cadre des relations EPCI / Communes afin de faciliter le travail de contrôle.

Le comptable a néanmoins un rôle d'alerte en fonction des comptes utilisés, de sa connaissance des activités et de l'environnement. En cas de solde sur le compte 657363 « subventions de fonctionnement versées – subventions aux organismes publics – établissements et services rattachés – à caractère administratif » du budget principal d'une commune par exemple, un solde doit exister sur le compte 7474 « dotations et participations – participations – communes » du budget annexe.

FICHE N° 4

Les opérations liées aux emprunts entre EPCI et communes membres entre budgets principaux et budgets annexes

Généralités – références réglementaires

Entre le budget principal et ses budgets annexes

Dans le cas d'un emprunt contracté par le budget principal et dont une partie concerne l'activité du budget annexe (financer un équipement utilisé par le budget annexe), le budget principal s'acquitte, chaque année, du remboursement du capital et du paiement des intérêts auprès de l'établissement prêteur. La part correspondant au service géré en budget annexe fait l'objet d'une facturation, par le budget principal au budget annexe.

Entre l'EPCI et les communes membres

L'article L. 1321-2 du code général des collectivités territoriales (CGCT), prévoit que « *la collectivité bénéficiaire de la mise à disposition est substituée à la collectivité propriétaire dans ses droits et obligations découlant des contrats portant notamment sur des emprunts affectés, et des marchés que cette dernière a pu conclure pour l'aménagement, l'entretien et la conservation des biens remis [...]* ».

L'EPCI se trouve donc, du fait du transfert des compétences, lié par les contrats souscrits par les communes dans les domaines des compétences transférées, y compris pour les contrats d'emprunts, qu'ils soient affectés ou globaux.

Il peut être difficile d'opérer cette substitution, du fait de la conclusion d'emprunts globalisés qui ne sont pas rattachés à un bien particulier. Dans ce cas, deux options sont envisageables²⁷ :

- la commune a contracté plusieurs emprunts globalisés, elle peut estimer que l'un d'entre eux équivaut à la charge financière attachée aux équipements transférés sans qu'il existe nécessairement un lien avec ces équipements. L'EPCI est alors substitué à la commune pour le paiement des annuités au regard de la charge financière (remboursement du capital et intérêts).
- si le transfert d'un emprunt n'est pas suffisant au regard de la charge financière (capital et intérêts) attachée aux équipements transmis, il est alors possible de déterminer, au sein des différents emprunts, une quote-part permettant de reconstituer cette charge financière.

²⁷[Voir réponse publiée dans le JO Sénat du 08/03/2007 – page 544, https://www.senat.fr/questions/base/2006/qSEQ061125332.html](https://www.senat.fr/questions/base/2006/qSEQ061125332.html)

Dans cette dernière situation, deux hypothèses sont envisageables :

- l'organisme bancaire admet la scission (par avenant au contrat initial) de ce contrat d'emprunt entre la commune et l'EPCI et chacun rembourse sa quote-part ;
- la commune reste le seul interlocuteur de l'organisme bancaire et assure le remboursement de l'emprunt comme initialement prévu dans le contrat puis elle demande à l'EPCI de lui rembourser la partie de sa quote-part des annuités. Une convention alors est établie pour matérialiser cet accord.

Les comptes utilisés et le schéma comptable

Afin de pouvoir identifier les flux réciproques comptabilisés dans le cadre de la refacturation de dépenses liées au remboursement d'emprunts, des comptes dédiés ont été créés. Ces comptes sont différents selon que le remboursement de la quote part de l'emprunt transféré se réalise entre BP / BA ou entre un GFP et ses communes membres.

L'utilisation des comptes exacts conditionne la qualité des retraitements puis des restitutions mises à la disposition des comptables et des ordonnateurs dans le cadre des données consolidées et / ou agrégées. Les différents types de données mises à disposition sont précisées – section1 – partie 1 - § 3.

Point de vigilance :

Exemple : un budget principal souscrit un emprunt dont une partie concerne l'activité du budget annexe ; le budget principal rembourse l'emprunt et facture au budget annexe la part lui incombant. Au bilan, il convient alors de veiller à constater l'emprunt au compte 16x dans les 2 budgets (dans le BA pour le montant prévu dans la convention) et dans le budget principal la créance : compte 276x pour la partie correspondant au montant de l'emprunt relatif au budget annexe.

Entre le budget principal et des budgets annexes (M 14)

	Budget principal	Budget annexe
Intérêts	Compte 76233 remboursements d'intérêts d'emprunts transférés par leurs BA et régies à seule autonomie financière	Compte 661133 remboursements d'intérêts d'emprunts transférés à la collectivité ou à l'établissement de rattachement
Capital	Compte 276348 autres créances immobilisées – créances sur collectivités et établissements publics – autres communes	Compte 168748 autres emprunts et dettes assimilées – autres dettes – communes – autres communes

Dépenses refacturées entre BP / BA en M57 :

	M57
BP refacture	76233 remboursements d'intérêts d'emprunts transférés par leurs BA et régies à seule autonomie financière
	2763x autres créances immobilisées – créances sur des collectivités publiques
BA rembourse	661133 remboursements d'intérêts d'emprunts transférés à la collectivité ou à l'établissement de rattachement
	Compte 1687x autres emprunts et dettes assimilées – autres dettes

Entre EPCI et communes membres➤ Dépenses refacturées par les communes membres (M 14 – M 57)

La commune supporte la totalité de la dépense relative au remboursement de l'emprunt et elle en refacture une partie à l'EPCI en fonction de la quote-part convenue conventionnellement.

	Commune	EPCI
Intérêts	Compte 76232 – remboursements d'intérêts d'emprunts transférés par le GFP de rattachement	Compte 661131 – remboursements d'intérêts d'emprunts transférés aux communes membres du GFP
Capital	Compte 276351 – autres créances immobilisées – Groupements de collectivités et collectivités à statut particulier – GFP de rattachement	Compte 168741 – autres emprunts et dettes assimilées – autres dettes – communes membres du GFP

➤ Dépenses refacturées par l'EPCI

Si l'EPCI a supporté la totalité de la dépense liée à l'emprunt et il en refacture une partie à la commune en fonction de la quote-part arrêtée dans la convention.

	EPCI	Commune
Intérêts	Compte 76231 – remboursements d'intérêts d'emprunts transférés par les communes membres du	Compte 661132 – remboursements d'intérêts d'emprunts transférés au GFP de

	GFP.	rattachement.
Capital	Compte 276341 – créances communes membres du GFP.	Compte 168751 – autres emprunts et dettes assimilées autres dettes GFP de rattachement.

Le retraitement extra comptable dans une optique de consolidation et d'agrégation

La finalité du retraitement est, dans le cadre d'une agrégation des données, de neutraliser des opérations ayant donné lieu à des flux réciproques augmentant le montant des masses.

Dans le cadre de la production par la DGFIP de différents types de fiches AEF (voir la présentation des différents types de fiches partie 1 section 1 point 3), le retraitement est automatisé. Il est ainsi possible de connaître le montant des charges financières, net des flux réciproques :

- sur le périmètre de la commune (budget principal + budgets annexes),
- sur le périmètre de l'EPCI (budget principal + budgets annexes),
- ou sur le territoire intercommunal (budget principal de l'EPCI et budgets principaux des communes membres ou bien budget principal et budgets annexes de l'EPCI et des communes membres).

Le retraitement dans le cadre des fiches AEF agrégées (BP de l'EPCI + BP des communes membres)

Sont concernés les budgets utilisant la nomenclature M14.

Le montant total des charges financières de l'ensemble constitué des budgets principaux est égal au :

- total du débit net du compte 66 des BP du GFP et des communes
- déduction faite du débit net du compte 661132 du BP des communes
- déduction faite du crédit net du compte 76232 du BP des communes

Le retraitement dans le cadre des fiches AEF agrégées consolidées (BP + BA de l'EPCI et BP + BA des communes membres)

Les fiches AEF « données agrégées consolidées du territoire intercommunal » présentent les charges financières de l'EPCI, des communes membres et des différents types de budgets annexes net des flux réciproques.

Sont concernés les budgets utilisant la nomenclature M14.

Le montant total des charges financières de l'ensemble constitué des budgets principaux et des budgets annexes est égal au :

- total du débit net du compte 66 des BP et des BA du GFP et des communes
- déduction faite du débit net du compte 661132 du BP des communes
- déduction faite du crédit net du compte 76232 du BP des communes

- déduction faite du débit net du compte 661133 des BA des communes et du GFP

Les risques identifiés

Risques

- Les prévisions budgétaires et les comptes ne sont pas sincères,
- Le titre n'est pas émis sur le bon exercice,
- L'imputation comptable du titre, du mandat est erronée,
- Le montant du titre et / ou du mandat est erroné,
- Existence de restes à recouvrer ou de sommes imputées sur les comptes d'attente.
- Le titre et / ou le mandat n'est pas justifié,

La rubrique 78 de l'article D 1617-19 du CGCT prévoit pour le premier paiement :

– la convention entre collectivités prévoyant le montant de la participation,

– le titre de perception émis par la collectivité bénéficiaire du remboursement.

Pour les paiements ultérieurs, seul le titre de perception est requis avec la référence au 1^{er} paiement (qui contient le tableau d'amortissement).

DISPOSITIF DE CONTRÔLE INTERNE

Organisation

Organisation toutes collectivités ou services

- Désignation et communication de l'acteur chargé d'exploiter les anomalies issues des fiches AEF (données agrégées) et de l'état d'ajustement (entre EPCI / communes membres) afin de cibler les difficultés et améliorer le dispositif.
- Définir et communiquer les modalités d'alimentation du tableau de suivi et définir l'acteur qui en a la responsabilité :

Les collectivités peuvent mettre en place un fichier partagé destiné à suivre au fur et à mesure, l'émission des mandats et l'émission des titres. Dans ce cadre, il est recommandé de confier le suivi de ce fichier à l'EPCI (communes/EPCI, au budget principal (BP/BA) et de façon plus générale à l'entité ou au service ayant le périmètre géographique le plus large.

Organisation dans la collectivité ou service refacturant une partie d'un emprunt

Désignation et communication de l'acteur chargé de recenser, à partir des conventions, les emprunts faisant l'objet d'une refacturation à d'autres collectivités, diffusion de cette liste aux personnes concernées.

Organisation dans la collectivité ou service remboursant une quote-part d'emprunt

Désignation et communication de l'acteur chargé de recenser, à partir des conventions, les emprunts remboursés à une autre collectivité et prévoir les pièces justificatives de la dépense. Tous ces éléments, une fois arrêtés en concertation, sont consignés dans le guide de procédure interne.

Documentation

Formation : sensibiliser le personnel aux enjeux de l'identification et de la correcte imputation des flux réciproques.

Formaliser et uniformiser les pratiques méthodologiques à l'intérieur du territoire (GFP) ou de la collectivité : rédaction d'**un guide de procédure** dont les éléments sont arrêtés en concertation

Dans ce guide prévoir, si besoin est, une méthode de calcul de la refacturation. Il précisera les pièces justificatives justifiant le titre. Il est recommandé, notamment pour les pièces justificatives, de prévoir une concertation avec la collectivité ou service devant payer l'emprunt.

- **Dans la collectivité ou service refacturant une partie d'un emprunt** : élaborer et diffuser un **échancier** d'émission des mandats en respectant les conventions et la politique générale définie dans le guide de procédure interne. Ce document sera communiqué aux comptables.
- **Dans la collectivité ou service remboursant une quote-part d'emprunt** : élaborer et diffuser un **échancier**, y compris aux comptables, prévoyant les périodes d'émission des titres. Cet échancier respectera les conditions prévues dans les conventions et la politique générale arrêtée dans le guide de procédure interne.

Traçabilité

- Archivage des délibérations et des conventions,
- Archivage des calendriers d'émission des mandats / titres,
- Archivage des courriers éventuels entre les collectivités, le comptable en cas de désaccord ou d'anomalies,
- Traçabilité des contrôles réalisés,
- Conservation des documents utilisés dans le cadre des différents contrôles.

Points de contrôle

Les mesures de contrôle décrites dans cette fiche constituent des propositions ; tous les contrôles déclinés ne sont pas nécessairement à mettre en œuvre. Les contrôles doivent être adaptés à l'organisation de chaque entité, à sa taille, ainsi qu'à l'évaluation par l'encadrement des risques

propres à chaque organisation. Pour les flux croisés intervenant dans le cadre de l'intercommunalité, il faut également, afin de définir les mesures de contrôle interne appropriées de tenir compte du périmètre de l'EPCI²⁸ et du nombre de comptables intervenant sur ce périmètre. Le type de mutualisation doit également être pris en compte (mutualisation descendante / ascendante).

Cas n°1 : Flux croisés au sein de l'intercommunalité

Mesures de contrôle dans la collectivité refacturant une partie de l'emprunt

- **Autocontrôle** (DAF / service en charge du suivi des emprunts ; service chargé du suivi des recettes selon l'organisation interne)
 - ↳ contrôle de la correcte imputation à partir de la convention,
 - ↳ contrôle de l'exactitude du montant à partir de la convention et du tableau d'amortissement,
 - ↳ contrôle de la présence de la ou des pièces justificatives,
 - ↳ contrôle du respect de l'échéancier d'émission à partir de la convention ou calendrier interne,
 - ↳ revue annuelle périodique a minima avant la fin de l'exercice.
- **Contrôle de supervision contemporain** (DAF / service en charge du suivi des emprunts ou des recettes selon l'organisation interne)

Ce contrôle intervient dans le cadre du contrôle des titres de recettes :

- ↳ contrôle par le chef du service lors de la transmission/validation du bordereau et des éléments de liquidation à la DAF,
- ↳ contrôle par le chef de service de la DAF au moment de la signature du bordereau ou validation et envoi au comptable.

Mesures de contrôle dans la collectivité remboursant une quote-part d'un emprunt

- **Autocontrôle** (DAF / service gestionnaire des emprunts selon l'organisation retenue)
 - ↳ au moment de l'émission du mandat :
 - s'assurer de l'exactitude du montant facturé (titre) à partir de la convention et du tableau d'amortissement,
 - s'assurer de l'exactitude de l'imputation comptable,
 - s'assurer de la présence de(s) pièce(s) justificative(s).
 - ↳ selon une fréquence définie, s'assurer à partir de l'échéancier que la totalité des mandats a été émise.
 - ↳ vérifier que la totalité des sommes enregistrées sur P 503 ont donné lieu à l'émission d'un titre (Procédure P 503 : émission du titre après encaissement).

²⁸L'EPCI et les communes membres appartiennent au même département ou à plusieurs départements, à plusieurs régions...

- **Contrôle de supervision contemporain (DAF)**

Ce contrôle intervient dans le cadre du contrôle des mandats. Le chef du service responsable (DAF / service gérant les emprunts, selon l'organisation interne) contrôle le mandat avant sa transmission au comptable, il appose sa signature ou sa validation.

Mesures de contrôle chez le comptable après réception de l'état d'ajustement.

À réception de l'état d'ajustement transmis par sa direction locale, le comptable s'assure de la concordance des montants et de la réciprocité des émissions de titres et mandats de l'exercice.

À l'occasion de ces travaux, le comptable doit, en cas de besoin, se rapprocher de l'ordonnateur et / ou des autres comptables publics situés dans le périmètre de l'EPCI afin d'identifier les causes des anomalies et de procéder aux corrections avant la fin de l'exercice concerné.

Mesures de contrôle mutuel entre la collectivité contributrice et la collectivité bénéficiaire

Ce contrôle est à privilégier sans attendre la réception de l'état d'ajustement envoyé par le comptable. Ce contrôle mutuel a pour objectif de vérifier la réciprocité des opérations (exhaustivité des opérations, montants identiques, exercices identiques et exacte imputation).

Il peut être mis en œuvre à plusieurs moments ; la réciprocité peut être vérifiée dès les prévisions budgétaires, puis elle est suivie durant l'exercice au rythme des émissions des mandats et titres et enfin à la fin de l'exercice.

Afin de faciliter ce contrôle, **un tableau de suivi** partagé peut être mis en œuvre et complété au fur et à mesure de l'émission des titres / mandats par chaque collectivité.

Dans le cadre des relations entre un EPCI et ses communes membres, l'EPCI pourrait être l'initiateur et le chef de file de ces travaux de suivi. Pour les autres organisations, il convient de nommer une collectivité responsable de ce suivi qui dressera en fin d'exercice le bilan du suivi. Le bilan sera adressé au(x) comptable(s).

Cas n°2 : Flux internes entre le budget principal et le ou les budgets annexes

Le contrôle incombe prioritairement à l'ordonnateur dans la mesure où il dispose des informations.

En termes d'organisation, il est préférable que les mandats et les titres soient émis concomitamment.

Il est proposé aux ordonnateurs de mettre en place les différentes mesures de contrôle interne proposées supra (cas n°1) hormis celles liées à l'état d'ajustement, lequel n'existe que dans le cadre de l'intercommunalité.

Il est recommandé aux ordonnateurs de mettre en place un tableau de suivi à l'instar de ce qui est prévu dans le cadre des relations EPCI / Communes afin de faciliter le travail de contrôle.

Le comptable a néanmoins un rôle d'alerte en fonction des comptes utilisés, de sa connaissance des activités et de l'environnement. Exemple, en cas de solde au compte 661133 (charges financières – intérêts des emprunts et dettes – remboursement d'intérêts d'emprunts transférés à la collectivité ou établissement de rattachement) dans le budget annexe, le compte 76233 (produits autres immobilisations financières – remboursement d'intérêts d'emprunts transférés par leurs budgets annexes et régies municipales à seule autonomie financière) doit avoir été mouvementé dans le budget principal.

FICHE N° 5

Reversement de l'excédent du budget annexe au budget principal

Prise en charge du déficit du budget annexe par le budget principal

Généralités – références réglementaires

Le reversement d'une partie de l'excédent de fonctionnement d'un budget annexe à caractère administratif au budget principal est possible sans aucune condition restrictive. Inversement, rien ne s'oppose à la prise en charge par le budget principal du déficit du budget annexe à caractère administrative.

En ce qui concerne les budgets annexes des services publics à caractère industriel et commercial, le reversement au budget principal de leur éventuel excédent a été expressément prévue par le 3° des articles R. 2221-48 et 90 du CGCT²⁹. Il est cependant très limité (voir : instruction codificatrice M4 Titre 3, § 1.2.4.2).

Les comptes utilisés

Les comptes dédiés à cette opération en M14 sont :

- prise en charge du déficit du budget annexe par le budget principal
 - compte 6521 dans le BP « déficit des budgets annexes à caractère administratif »
 - compte 7552 dans le BA « prise en charge du déficit du budget annexe à caractère administratif par le budget principal ».
- reversement par le budget annexe d'un excédent au budget principal
 - compte 6522 dans le BA « reversement de l'excédent des budgets annexes à caractère administratif au budget principal »
 - compte 7551 dans le BP « excédents des budgets annexes à caractère administratif ».
- reversement par le budget annexe SPIC d'un excédent au budget principal
 - compte 672 – Reversement de l'excédent à la collectivité de rattachement (nomenclature M4)
 - compte 7561 ou 7562 – Excédents reversés par les régies à caractère industriel et commercial (pour les régies dotées de la seule autonomie financière et les régies dotées de la personnalité morale).

En M57, M52 et M71, les comptes sont les suivants

²⁹Dans ce cas, c'est le compte 672 du budget annexe qui supportera la dépense (en M4x). La contrepartie au budget principal sera portée au compte 7561 (en M14) / 75861 (en M57, M52 et M71).

– Prise en charge du déficit du budget annexe par le budget principal

	M57	M52	M71
BP	65821 déficit des budgets annexes à caractère administratif	65821 déficit des budgets annexes à caractère administratif	65821 déficit des budgets annexes à caractère administratif
BA	75822 prise en charge du déficit du budget annexe à caractère administratif par le budget principal	75822 prise en charge du déficit du budget annexe à caractère administratif par le budget principal	75822 prise en charge du déficit du budget annexe à caractère administratif par le budget principal

– Reversement par le budget annexe d'un excédent au budget principal

	M57	M52	M71
BP	75821 excédent des budgets annexes à caractère administratif	75821 excédent des budgets annexes à caractère administratif	75821 excédent des budgets annexes à caractère administratif
BA	65822 reversement de l'excédent des budgets annexes à caractère administratif au budget principal	65822 reversement de l'excédent des budgets annexes à caractère administratif au budget principal	65822 reversement de l'excédent des budgets annexes à caractère administratif au budget principal

Le retraitement extra comptable dans une optique de consolidation

La finalité du retraitement est, dans le cadre d'une consolidation des données, de neutraliser des opérations ayant donné lieu à des flux réciproques augmentant le montant des masses.

Le retraitement dans le cadre des fiches AEF consolidées (BP + BA de l'EPCI)

Dans les fiches AEF consolidées, le retraitement apparaît dans le « total des produits de fonctionnement » et le « total des charges de fonctionnement ».

Sont concernés les budgets utilisant la nomenclature M14 et M4.

➤ Les charges de fonctionnement

Le montant total des charges de fonctionnement est égal aux débits nets des comptes de classe 6 desquels on soustrait les crédits nets des comptes de classe 6 à terminaison en 9. Sont également déduits :

- le débit net du compte 6522 des BA en M14
- le débit net du compte 672 des BA en M4
- le débit net du compte 6521 du BP

➤ Les produits de fonctionnement

Le montant total des produits de fonctionnement est égal aux crédits nets des comptes de classe 7 desquels on soustrait les débits nets des comptes de classe 7 à terminaison en 9. Sont également

déduits :

- les débits nets des comptes 6522 des BA en M14
- les débits nets du compte 672 des BA en M4
- le débit net du compte 6521 du BP

Les risques identifiés

Risques

- Les mandats / titres émis ne sont pas conformes à la délibération,
- L'imputation comptable du titre / mandat est erronée,
- Le montant du titre / mandat est erroné,
- Le mandat / titre n'est pas émis sur le bon exercice,
- Le mandat ou le titre n'a pas été émis.

DISPOSITIF DE CONTRÔLE INTERNE

Documentation

- Formation: sensibiliser le personnel aux enjeux de l'identification et de la correcte imputation des flux réciproques.
- Définition d'un calendrier d'émission de ces opérations : il est préférable que les mandats et les titres soient émis concomitamment.

Traçabilité

- Archivage des délibérations prévoyant le reversement de l'excédent ou la prise en charge du déficit,
- Archivage des courriers éventuels échangés à l'occasion des contrôles,
- Traçabilité des contrôles de supervision contemporain réalisés,
- Conservation des documents utilisés dans le cadre des contrôles, et notamment des contrôles mutuels (réconciliation des balances).

Points de contrôle

Les mesures de contrôle décrites dans cette fiche constituent des propositions ; tous les contrôles déclinés ne sont pas nécessairement à mettre en œuvre. Les mesures de contrôle doivent être adaptées à l'organisation de chaque entité, à sa taille, ainsi qu'à l'évaluation par l'encadrement des

risques propres à chaque organisation.

Le contrôle incombe prioritairement à l'ordonnateur dans la mesure il dispose des informations.

Autocontrôle (DAF)

- ↳ Contrôle de la correcte imputation des mandats et titres à partir de la délibération,
- ↳ Contrôle de l'exactitude du montant des mandats et titres à partir de la délibération,
- ↳ Contrôle de la présence de la pièce justificative (délibération) à l'appui des mandats et titres.

Contrôle de supervision contemporain (DAF) :

Ce contrôle intervient dans le cadre du contrôle des titres et mandats. Le chef du service responsable (DAF) contrôle le mandat / le titre avant sa transmission au comptable, il appose sa signature ou sa validation.

Autocontrôle du comptable

Le comptable s'assure, en fin d'exercice de la réciprocité des émissions de mandats et titres au vu des délibérations.